

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

BRUNO LARGURA FERREIRA

**O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS E AO IPI E OS
CRÉDITOS ESCRITURAIS:
UMA ANÁLISE SOB O ENFOQUE DA JUSTIÇA FISCAL**

BRASÍLIA/DF

2013

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

BRUNO LARGURA FERREIRA

**O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS E AO IPI E OS
CRÉDITOS ESCRITURAIS:
UMA ANÁLISE SOB O ENFOQUE DA JUSTIÇA FISCAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito à obtenção do título de
bacharel em Direito pela Faculdade de Direito
da Universidade de Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Me. Rafael Santos de Barros.

BRASÍLIA/DF

2013

TERMO DE APROVAÇÃO

BRUNO LARGURA FERREIRA

O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS E AO IPI E OS CRÉDITOS ESCRITURAIS: UMA ANÁLISE SOB O ENFOQUE DA JUSTIÇA FISCAL

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito para obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Rafael Santos de Barros
Professor Mestre e Orientador

Othon de Azevedo Lopes
Professor Doutor e Examinador

Rodolfo Tsunetaka Tamanaha
Professor Mestre e Examinador

Brasília, 11 de dezembro de 2013.

RESUMO

O sistema tributário nacional que entrou em vigor com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece que tanto o imposto sobre produtos industrializados (IPI) quanto o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) serão não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante fiscal cobrado nas anteriores. Por meio deste trabalho, pretende-se perscrutar se o referido enunciado constitucional, consistente no princípio da não cumulatividade, tem sido efetivamente observado pelo legislador infraconstitucional, pelas autoridades executivas e pelos órgãos jurisdicionais. Para tanto, focar-se-á, particularmente, na controvérsia a respeito de qual o modelo de crédito escritural adotado pela ordem jurídica pátria: se o crédito físico ou o crédito financeiro. Por fim, demonstrar-se-á que as restrições impingidas ao princípio da não cumulatividade refletem a opção política por uma tributação mais intensa do consumo, do que decorre o agravamento do quadro de regressividade do sistema tributário nacional, resultando na violação ao princípio da capacidade contributiva e no afastamento do ideal de justiça fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: sistema tributário nacional – IPI – ICMS – princípio da não cumulatividade – crédito físico – crédito financeiro – tributação do consumo – princípio da capacidade contributiva – justiça fiscal.

SUMÁRIO

1. Introdução	5
2. O princípio da não cumulatividade e noções correlatas	7
2.1. Tributação e justiça fiscal	7
2.2. O princípio da capacidade contributiva	8
2.3. Tributos monofásicos e plurifásicos	12
2.4. O ICMS	14
2.5. O IPI	18
3. O princípio e a técnica da não cumulatividade	22
3.1. A não cumulatividade do IPI e do ICMS	22
3.2. O mecanismo de compensação de créditos	26
3.3. Os créditos escriturais	28
3.4. A inconstitucionalidade dos atos normativos que negam o direito ao crédito financeiro sob a égide do sistema tributário instituído pela Constituição de 1988	37
4. O princípio da não cumulatividade e a tributação sobre o consumo	46
4.1. A tributação indireta	47
4.2. A tributação do consumo	49
4.3. A tributação do consumo e a regressividade do sistema tributário nacional	52
4.4. A tributação do consumo e a capacidade contributiva	56
4.5. A não cumulatividade como instrumento de desoneração do consumo	58
4.6. Considerações finais	60
5. Conclusão	63
6. Referências bibliográficas	66

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional que entrou em vigor com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece que tanto o imposto sobre produtos industrializados (IPI) quanto o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) serão não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante fiscal cobrado nas anteriores.

Trata-se da positivação do princípio da não cumulatividade inerente ao IPI e ao ICMS, cuja finalidade é evitar a nefasta tributação em cascata, que consiste na inserção de determinada exação cobrada em operação antecedente na base de cálculo dessa mesma exação quando do cômputo do montante destinado ao Fisco em operação posterior, no âmbito de uma cadeia de produção ou de circulação de certo bem.

O objetivo do presente trabalho é aprofundar o estudo de tão relevante princípio: intenta-se investigar a extensão de seu conteúdo normativo, a sua configuração constitucional, a sua aptidão de produzir efeitos independentemente de regulamentação, as limitações impostas ao seu alcance, a (des)conformidade dessas limitações com a Constituição e com a ideia de justiça social.

Nesse contexto, no primeiro capítulo, serão trazidas algumas noções e conceitos que serão importantes ao longo do desenvolvimento do trabalho. Sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, deveras complexo, buscar-se-á esboçar as ideias de tributação e de justiça social, bem como a interrelação de uma com outra. Além disso, esquadrihar-se-á o princípio da capacidade contributiva, que pode ser considerado o principal parâmetro de justiça dentro do ramo do direito tributário, bem como será investigada sua harmonização com outros tantos princípios informadores da atividade fiscal. Posteriormente, será feita a diferenciação entre tributos monofásicos e plurifásicos, sendo certo que o estudo da não cumulatividade, na condição de limitação do poder de tributar, somente faz sentido nestes últimos, que permitem, por sua natureza, a incidência *en cascade*. Nos últimos tópicos, é feito o detalhamento dos impostos revestidos pela característica da não cumulatividade – o IPI e o ICMS –, com a descrição de seus fatos geradores, contribuintes, base de cálculo, alíquotas, competência, entre outros aspectos relevantes dessas exações.

Já no segundo capítulo, o objetivo será o delineamento do preceito da não cumulatividade prescrito pelo art. 153, § 3º, II e pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal. Examinar-se-ão as vantagens desse modelo de tributação em confronto com a multifasia cumulativa. Analisar-se-á como a vedação da cumulatividade, a par de sua técnica de operacionalização, constitui verdadeiro princípio de eficácia plena, consubstanciando vetor interpretativo e imperativo que baliza o arcabouço econômico sobre o qual se funda o Estado. Tenciona-se descrever as nuances do mecanismo de compensação de créditos recomendado pelo ordenamento. Investigar-se-á qual modelo de crédito escritural foi adotado pelo legislador constituinte: se o crédito físico ou o crédito financeiro, sendo que este último harmoniza-se de maneira mais adequada com a sistemática constitucionalmente engendrada da não cumulatividade, muito embora o entendimento histórico das Cortes Superiores seja pela opção do crédito físico. Outrossim, ver-se-á de que modo os diplomas normativos infraconstitucionais que inovam ao trazerem limitações ao creditamento do contribuinte sem previsão na Carta Maior eivam-se do vício da inconstitucionalidade.

Por fim, no terceiro capítulo, estudar-se-ão as repercussões das restrições indevidas ao direito de abatimento no que tange especificamente à trasladação do ônus fiscal ao consumidor. Para tanto, intenta-se conceituar a tributação indireta e a tributação do consumo, equiparando-se, no contexto deste trabalho, a figura do contribuinte *de facto* com a do consumidor. Explanar-se-á de que forma a opção política de onerar mais intensamente o consumo em detrimento de outros signos presuntivos de riqueza importam a violação do princípio da capacidade contributiva e o agravamento da regressividade do sistema tributário nacional, valendo-se, no particular, de informações estatísticas disponibilizadas pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Observar-se-á, nesse quadrante, como a não cumulatividade traduz verdadeiro instrumento de desoneração do consumo, de sorte que sua estrita observância direciona-se ao atendimento do postulado da capacidade contributiva e à persecução do ideal de justiça fiscal. Em remate, tecer-se-ão breves considerações a respeito do RE 662976/RS e do RE 704815/SC, com repercussão geral reconhecida, cujo julgamento poderá significar uma nova abertura institucional para o debate do efetivo papel do princípio da não cumulatividade e de sua extensão, máxime no que tange à espécie de crédito escritural adotada em território pátrio.

2. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E NOÇÕES CORRELATAS

2.1. Tributação e justiça social.

Colhem-se seis diferentes significados da palavra “tributo” quando utilizada no direito positivo, na doutrina e na jurisprudência. Em certas ocasiões, quer-se dizer simplesmente uma quantia em dinheiro. Em outras oportunidades, o sentido é de prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo da relação. Às vezes, intenta-se abordar o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo. Utiliza-se o vocábulo também como equivalente de relação jurídica tributária. Outra possibilidade é o emprego da palavra como se norma jurídica tributária fosse. Enfim, tem-se a ideia de tributo como norma, fato e relação jurídica¹.

É nessa última acepção generalizante, que vai desde a norma instituidora até a relação obrigacional oriunda da configuração do fato previsto, que a Lei 5.172/66 – o Código Tributário Nacional – objetiva defini-lo², dispondo em seu art. 3º que “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”. Para os fins do presente trabalho, não há prejuízo em adotar esse conceito legalmente fixado.

Os tributos são classicamente vistos como suporte da atividade financeira do Estado, que consiste no conjunto de atos praticados tendentes à obtenção, gestão e aplicação dos meios de custeio de que necessita com vista a atingir seus fins³.

E quais seriam esses fins? Note-se que o Estado brasileiro pode ser enquadrado como Estado Social e Democrático de Direito, que constitui a soma e o entrelaçamento de alguns elementos, notadamente: constitucionalismo, república, participação popular direta, separação de Poderes, legalidade, direitos individuais, políticos e sociais, desenvolvimento e justiça social⁴.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 19.

² CARVALHO. Op. cit. pp. 23-24.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 26.

⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 57.

Essas finalidades ficam bastante evidentes quando observado o art. 1º da Constituição Federal de 1988, que traz os fundamentos do Estado brasileiro, bem como o art. 3º do texto constitucional que prescreve como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I), a garantia do desenvolvimento nacional (inciso II), a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III) e a promoção do bem de todos (inciso IV).

Diante desse quadro, as atividades estatais – inclusive a tributação – somente se legitimam se adstritas à realização dos fins constitucionais do Estado.

Isso significa que, no contexto de um Estado Social e Democrático, os tributos não são meros instrumentos de arrecadação para o custeio das atividades estatais; constituem, também, forma de promover a redistribuição de riquezas e a justiça social, estimular ou desestimular atividades de particulares, interferir na economia, entre outras tantas possibilidades. São os chamados tributos extrafiscais, criados para intervir no domínio econômico e/ou no social, contendo escopo regulatório⁵.

Particularmente, será de grande relevância a abordagem da finalidade redistributiva da tributação, pela qual as riquezas são transferidas dos mais ricos para os mais pobres, sob o desígnio da realização da justiça social mediante intervenção do Estado⁶.

Nessa linha, a Constituição Federal submete a ordem econômica à conformidade com os ditames da justiça social⁷, reiterando o compromisso do Estado brasileiro com o programa de redistribuição de riquezas, decorrente do objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais marcantes.

2.2. O princípio da capacidade contributiva.

⁵ GASSEN, Valcir. Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos. Publicação desconhecida. p. 30.

⁶ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira. Brasília: Consulex, 2012. pp. 158-159.

⁷ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Art. 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...].*

O princípio da capacidade contributiva, também denominado princípio da capacidade econômica, na condição de limitação ao poder de tributar, constitui nítido reflexo da ideia acima explorada de que a atividade estatal de tributação deve sujeitar-se aos ditames da justiça social.

Nesse contexto, optou o legislador constituinte por insculpir tal princípio na Carta Política, que, em seu art. 145, § 1º, determina:

Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Colhe-se do dispositivo transcrito que os objetos de incidência dos impostos serão fatos econômicos portadores de signos presuntivos de riqueza econômica⁸. Em outras palavras, existe a presunção de que a configuração desses fatos sobre os quais a lei impõe a exação revela a geração ou a detenção de riqueza apta a suportar o custeio do Estado, de modo que seja possível a arrecadação de recursos sem que isso inviabilize a atividade onerada.

O princípio da capacidade contributiva mostra-se, assim, como importante instrumento de implementação da justiça distributiva, pois orienta o legislador e o administrador a instituírem tributos de acordo com o poder econômico de cada pessoa. O montante pago por cada um é variável: quanto maior for a manifestação de riqueza por parte do contribuinte, mais impostos ele deverá pagar.

Importa salientar que a capacidade econômica do sujeito passivo do imposto mensura-se de diversas formas, a depender do objeto da exação: pode ser ela medida pela renda, pelo patrimônio ou pelo consumo de bens e serviços⁹.

O postulado constitucional em questão consiste em desdobramento do princípio da igualdade. Sob seu aspecto formal, a igualdade exige que sejam dispensados cuidados idênticos àqueles que se encontram em situações fáticas assemelhadas, na linha do que estabelece o *caput* do art. 5º¹⁰ e o inciso II do art. 150¹¹ da Constituição Federal. Por sua

⁸ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2009. p. 99.

⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 142.

¹⁰ CF/88: Art. 5º. *Todos são iguais perante a lei [...]*.

vez, à luz do aspecto material da igualdade, impõe-se o reconhecimento e o tratamento desigual aos que estão em situações discrepantes, desde que a diferenciação provenha de fator de *discrímen* juridicamente relevante e válido¹².

In casu, a adequação de determinada exação ao enunciado normativo da capacidade contributiva pauta-se por um modelo de arrecadação que não ignore as diferenças de riqueza existentes, manifestadas concretamente nas situações eleitas como hipóteses de incidência de tributos¹³. A observância do princípio faz-se quanto à pessoa do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que é protegido de ter de arcar com uma carga tributária insuportável¹⁴. O fator discriminatório validamente erigido pelo legislador constituinte como apto a ensejar é a diferenciação do poder econômico detido pelo contribuinte, o que caminha na linha do modelo de Estado Social e Democrático escolhido como fundamento da ordem constitucional.

Nessa toada, preleciona Luciano Amaro¹⁵:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde a "real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro a tributação".

Sobressai, portanto, um duplo aspecto que reveste o postulado constitucional da capacidade contributiva. De um lado, existe o interesse coletivo direcionado a que a legislação tributária seja eficaz em seu escopo de promover a coleta de recursos e financiar o aparato estatal. Lado outro, há o interesse individual dos contribuintes de não terem obstado o

¹¹ CF/88: Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

¹² Sobre o princípio da igualdade, vale a pena conferir: MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. Malheiros: São Paulo, 2000.

¹³ AMARO. Op. cit. p. 139.

¹⁴ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Verbo Jurídico, 2006. p. 59.

¹⁵ AMARO. Op. cit. pp. 138-139.

exercício de seus direitos fundamentais em virtude de uma excessiva onerosidade impingida às suas atividades a qual tenha o condão de aniquilar suas riquezas.

É de se observar que essa dualidade não é conflitante, como pode parecer em primeira análise; na verdade, os interesses são confluentes. A uma, porque o contribuinte é partícipe da coletividade e, por isso, destinatário das prestações oferecidas pelo Estado, sendo de sua conveniência o custeio da manutenção e do aperfeiçoamento dos serviços públicos. A duas, porque o Poder Público, em larga medida, subsiste com suporte na contribuição prestada pelos particulares, devendo evitar a sobrecarga tributária e a consequente inviabilização e cessamento dos empreendimentos gravados por tributos, pois é o regular funcionamento destes que financia boa parte das atividades estatais.

Tem-se, assim, que “*o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*”¹⁶.

Nesse esteio, o princípio da capacidade contributiva liga-se à vedação do confisco¹⁷, preceito esse dirigido ao legislador e, especialmente, ao intérprete da lei, o qual informa que a atividade tributária não se deverá prestar, por via indireta, a anular a riqueza privada, não podendo invadir o âmbito de proteção da propriedade particular, com o objetivo, entre outros, de preservar a capacidade econômica dos contribuintes¹⁸. Cabe frisar que a configuração do confisco por via tributária depende da situação concreta, sendo aferível por critérios de razoabilidade, não passíveis de serem pré-fixados.

O postulado ora abordado também se revela intrinsecamente conectado ao mínimo vital, decorrência natural da dignidade da pessoa humana, que constitui o limite abaixo do qual inexistente manifestação de riqueza apta a legitimar a tributação.

Outrossim, é de bom alvitre externar que a capacidade econômica avizinha-se ao princípio da personalização, também inserto no supracitado art. 145, § 1º, da Constituição. Segundo este preceito normativo, as condições pessoais de cada indivíduo pagante do imposto merecem consideração na estruturação do modelo de incidência para que, na aplicação concreta do enunciado abstrato, esses fatores individuais juridicamente relevantes, máxime

¹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

¹⁷ CF/88. Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco.*

¹⁸ AMARO. Op. cit. pp. 144-145.

aqueles que reflitam o poder econômico do contribuinte, estejam refletidos na quantificação do montante da exação a ser recolhida¹⁹.

Impende salientar, ainda, que o princípio da capacidade contributiva concretiza-se por meio de dois instrumentos: a progressividade e a seletividade.

O mecanismo da progressividade preconiza a majoração das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do tributo quanto maior for o grau de aferição da riqueza. Em outros termos, significa dizer que, a alíquota incidente é crescente à medida que aumenta a base de cálculo da exação²⁰.

Por sua vez, a seletividade em função da essencialidade possui o objetivo de beneficiar o consumidor final. Para tanto, recomenda que aquele quanto mais supérfluo for o bem ou serviço, maior o encargo fiscal a ser suportado pelo seu adquirente, que, no ato de aquisição da mercadoria luxuosa, revela possuir grande capacidade econômica. Por outro lado, a seletividade exige que os bens ou serviços essenciais sejam menos onerados, com a cobrança de alíquotas menores, eis que sua aquisição traduz não liberdade de consumo, mas sim mera necessidade por parte do consumidor²¹.

2.3. Tributos monofásicos e plurifásicos.

Importa realizar, agora, a classificação dos tributos quanto ao número de fases de incidência no processo produtivo. São duas as possibilidades: o enquadramento do tributo como monofásico ou plurifásico – este também designado multifásico.

¹⁹ AMARO. Op. cit. p. 140.

²⁰ MACHADO. Op. cit. p. 301.

²¹ Nessa linha, vale conferir: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 460: “Evidentemente, a essencialidade de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.”.

Monofásicos são os tributos que, embora ocorrentes sucessivas operações no ciclo econômico – seja de insumo, produção ou circulação – incidem somente sobre uma etapa do processo produtivo ou comercial²².

Observe-se que a monofasia não deve ser confundida com a substituição tributária para frente, hipótese esta em que ocorre apenas a concentração da exação correspondente a duas ou mais fases do processo produtivo em uma única etapa, devendo o substituto arcar com o dever tributário de fases posteriores, cuidando-se, destarte, de tributo plurifásico. Lado outro, o tributo monofásico pressupõe uma incidência única²³.

Alguns exemplos de tributos monofásicos nos são fornecidos pela vetusta Constituição Federal de 1967, que estabeleceu a regra matriz dos impostos federais únicos sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, todos monofásicos, autorizando o legislador ordinário a escolher qual etapa do processo seria onerada²⁴. Confira-se:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

[...]

§ 5º - Os impostos a que se referem os nºs VIII, IX, e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações.

Outro exemplo, este em vigor, é trazido pelo diploma constitucional em seu art. 153, § 5º, que preceitua: “*O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; [...]*”.

Já os tributos plurifásicos são aqueles que efetivamente gravam mais de uma (ou todas) as fases do ciclo produtivo ou comercial²⁵, quando existentes diversas operações passíveis de tributação.

Sobre essa modalidade de exação manifesta-se André Mendes Moreira²⁶:

²² CASSONE. Op. cit. p. 59.

²³ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributes. São Paulo: Noeses, 2012. p. 99.

²⁴ MOREIRA. Op. cit. p. 99.

²⁵ GASSEN. Op. cit. p. 38.

²⁶ MOREIRA. Op. cit. p. 100.

São plurifásicos por excelência os gravames que incidem sobre operações de circulação de bens e serviços. Afinal, apenas nesses casos é possível visualizar todo o processo de produção da mercadoria ou prestação do serviço, viabilizando-se a efetiva compensação do tributo pago nas etapas anteriores. Tal é inaférível noutras modalidades impositivas.

Assim, tem-se que a plurifasia tem por pressuposto, além da incidência reiterada, que os fatos descritos pela norma impositiva sejam encadeados entre si, tal como acontece nos tributos sobre o consumo de bens e de serviços, quando as partes estão conectadas por um negócio jurídico que servirá de pressuposto para a configuração de futuro ato negocial envolvendo o mesmo objeto. O processo integra um todo, com vários estágios concatenados, possibilitando a circulação do bem desde a extração da matéria-prima até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final²⁷.

Não se enquadram, portanto, como plurifásicos, os tributos caracteristicamente monofásicos (por exemplo: impostos sobre a renda) e aqueles que, embora gravem negócio translativo de patrimônio, incidem sobre fato não enquadrado no processo de produção, circulação e consumo de riquezas (tais como o ITCD e o ITBI)²⁸.

2.4. O ICMS.

Importa, agora, examinar de modo mais detido os dois tributos que, por determinação constitucional, gozarão de qualidade da não cumulatividade.

Um deles é o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior –, cuja regra-matriz reside no art. 155, inciso II e § 2º, da Constituição Federal.

Para efeitos de cumprimento do art. 146, III, “a” da Carta Política, que exige lei complementar para definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos trazidos pela Constituição, foi editada a Lei Complementar n.º 87/96 (conhecida como Lei Kandir).

²⁷ MOREIRA. Op. cit. pp. 101-102.

²⁸ MOREIRA. Op. cit. pp. 103-104.

Trata-se de tributo cuja competência tributária de instituição é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal por expressa disposição constitucional²⁹. Excepcionalmente, tal competência é atribuída também à União, quando se tratar de instituição do tributo em Território Federal³⁰.

No que concerne à hipótese de incidência do tributo, “*que onera e sempre onerou a atividade mercantil*”³¹, reparte-se em cinco núcleos distintos, a saber: i) operações relativas à circulação de mercadorias, ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal, iii) serviços de comunicação, iv) produção, importação, circulação, distribuição e consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e v) extração, circulação, distribuição e consumo de minerais³². Observe-se, ainda, que a exação, em regra, é condicionada pelo requisito da habitualidade³³.

Das cinco hipóteses de incidência acima relacionadas, aquela economicamente mais relevante é a de operações relativas à circulação de mercadorias³⁴, razão pela qual, para efeitos de qualificação do tributo em tela, importa particularmente destacar o que se entende por “operação de circulação” e por “mercadoria”.

Note-se que a doutrina predominante é aquela que preleciona que não há operação de circulação – e, por conseguinte, inexistente fato gerador – sem a transferência da propriedade das mercadorias. Assim, em âmbito tributário, somente deterá relevância a operação que implicar a alteração da titularidade do bem, sem que o imposto incida sobre a mera circulação física da coisa³⁵ que não possua qualquer repercussão jurídica, ainda que se cuide de deslocamentos entre distintos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular³⁶.

No que concerne à conceituação de “mercadoria”, trata-se de bens caracterizados por destinarem-se ao comércio, isto é, “*São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas*

²⁹ CF/88: Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

³⁰ Dispõe o art. 147 da Constituição: “*Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.*”.

³¹ MACHADO. Op. cit. p. 371.

³² CARRAZZA. Op. cit. pp. 36-37.

³³ CASSONE. Op. cit. p. 342.

³⁴ CARRAZZA. Op. cit. p. 37.

³⁵ COELHO. Op. cit. pp. 479-480.

³⁶ Nessa linha, o Verbete Sumular n.º 161 do Superior Tribunal de Justiça: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”.

produzidas para venda”³⁷. É, pois, o bem móvel sujeito à atividade de mercancia, vale dizer, afeto à finalidade de venda ou revenda³⁸.

A Lei Complementar n 87/96, em seu art. 4º, fixa quem será o sujeito passivo do ICMS. O *caput* do dispositivo estabelece:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Adicione-se a esta figura os demais contribuintes de direito arrolados pelos incisos do parágrafo único do referido art. 4º³⁹, embora sem a exigência da habitualidade ou da destinação mercantil do negócio jurídico efetuado.

Prosseguindo, em observância ao comando constitucional do art. 155, § 2º, III, o ICMS poderá ser seletivo, a depender da essencialidade da mercadoria ou do serviço, que receberão diferentes alíquotas. Esse dispositivo dota o imposto em estudo da característica de extrafiscalidade, de modo a, para além da simples arrecadação de recursos, disciplinar comportamentos dos contribuintes, com o escopo de impeli-los a tomar atitudes desejáveis ou impedi-los de adotar condutas inúteis ao progresso do país⁴⁰.

Diante da redação do dispositivo em apreço⁴¹, é de notar que, apesar da aparente faculdade atribuída ao legislador de tornar o ICMS um tributo seletivo, o preceito adquire contornos de norma cogente, impondo verdadeiro dever de conferir ao imposto em vértice a característica da seletividade em razão da essencialidade do bem comercializado ou do serviço prestado, tendo em vista o favorecimento dos consumidores finais, em atendimento principalmente ao princípio da capacidade contributiva.

³⁷ MACHADO. Op. cit. p. 369.

³⁸ CARRAZZA. Op. cit. p. 42-43.

³⁹ LCp 87/96: *Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

⁴⁰ CARRAZZA. Op. cit. p. 457.

⁴¹ CF/88: Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

A respeito da base de cálculo do ICMS, que especifica, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo⁴², vem ela minuciosamente exposta pelo art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96. Regra geral, consistirá no valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou no preço do serviço prestado⁴³.

Igualmente integra a base de cálculo do tributo o valor correspondente a seguro, juros e outras quantias pagas, recebidas ou debitadas, assim como os descontos concedidos sob condição, conforme preceitua o art. 13, § 1º, II, “b”, da Lei Complementar n.º 87/96. Já a alínea “a” do mesmo dispositivo, na linha do que enunciado pelo art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal⁴⁴, insere inusitadamente na base de cálculo o montante do próprio imposto.

Ainda no referente à base de cálculo do ICMS, existe regra constitucional⁴⁵ que estabelece três requisitos cumulativos para que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) não seja nela computado. São eles: a realização da operação entre contribuintes, a operação ser relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização e a operação constituir fato gerador de ambos os impostos⁴⁶.

Por sua vez, a alíquota do tributo sob enfoque pode variar, a depender de se tratar de operação interna, de operação interestadual quando o destinatário for consumidor final contribuinte do imposto, ou de operação interestadual quando o destinatário for consumidor final não contribuinte.

No âmbito das operações internas, fixada pela respectiva unidade federativa que institui o imposto por via de lei ordinária, faculta-se ao Senado Federal a positivação de restrições a serem observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal quanto à fixação da alíquota. Com efeito, o Senado poderá, mediante resolução, estabelecer parâmetro mínimo e máximo de alíquota de ICMS em operações internas, nos termos do art. 155, § 2º, V, da Constituição⁴⁷, com o intuito de evitar eventuais abusos ou grandes disparidades entre as

⁴² CARRAZZA. Op. cit. p. 87.

⁴³ MACHADO. Op. cit. p. 377.

⁴⁴ CF/88: Art. 155. [...] XII - cabe à lei complementar: [...] i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

⁴⁵ CF/88: Art. 155. [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

⁴⁶ CASSONE. Op. cit. p. 357.

⁴⁷ CF/88: Art. 155. [...] § 2º [...] V - é facultado ao Senado Federal:

unidades federativas na tributação do ICMS, de modo que o Senado, nesse particular, deve prestar obediência ao princípio federativo e ao princípio da autonomia dos entes federados⁴⁸. Acresça-se que as alíquotas internas, na circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não serão inferiores àquelas incidentes sobre as operações interestaduais, conforme determina o art. 155, § 2º, IV da Carta Política⁴⁹.

Lado outro, no que tange às operações e prestações interestaduais e de exportação, a alíquota será determinada por resolução do Senado⁵⁰ (vige, atualmente, a Resolução 22/89, que fixa as alíquotas de 12% e de 7%, dependendo da unidade federativa de origem e de destino do tributo). No mais, quando a operação for destinada a consumidor final situado em outra unidade da Federação, o inciso VI do § 2º do art. 155 da Carta Política preceitua que incidirá a alíquota interestadual na hipótese de o consumidor for contribuinte do ICMS e a alíquota interna, se o adquirente não for contribuinte.

2.5. O IPI.

O outro imposto revestido pela determinação constitucional de não cumulatividade é o IPI – imposto sobre produtos industrializados, de regra-matriz inserta no art. 153, IV e § 3º, da Constituição Federal. Seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes são fixados pelo Código Tributário Nacional, diploma este que foi recepcionado pela nova ordem constitucional em seu aspecto material como lei complementar.

A competência para instituir e cobrar o IPI é exclusiva da União, conforme expressamente previsto no texto constitucional e no Código Tributário Nacional. Não

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

⁴⁸ CARRAZZA. Op. cit. p. 89.

⁴⁹ CF/88: Art. 155. [...] § 2º [...] VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

⁵⁰ CF/88: Art. 155. [...] § 2º [...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

obstante, parte significativa do montante arrecadado é redistribuída por força do art. 159, I e II, da Carta Maior⁵¹.

Para efeito de definição do fato gerador da exação, o CTN delinea os contornos do conceito de produto industrializado, fixando que “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”, nos termos de seu art. 46, parágrafo único. Por sua vez, o Decreto 7.212/2010 parece expandir esse conceito, ao estabelecer em seu art. 4º que “*Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo*”, incluindo, por exemplo, operações como simples acondicionamento do produto havendo questionamentos doutrinários acerca da constitucionalidade de tais disposições⁵².

As hipóteses que constituem o fato gerador do tributo vêm destacadas no art. 46 do CTN sendo elas: i) o desembaraço aduaneiro, quando se tratar de produtos de procedência estrangeira; ii) a saída do estabelecimento produtor, quando se cuidar de produto nacional; e iii) a arrematação do produto, se for produto apreendido ou abandonado levado a leilão.

A base de cálculo do IPI, também definida pelo CTN, em seu art. 47, é variável e dependerá de sua hipótese de incidência. Quando o produto provier do estrangeiro (art. 47, inciso I), a base de cálculo será idêntica à do imposto de importação, acrescida do próprio valor do imposto, das taxas exigidas para a entrada do produto em território pátrio e dos encargos cambiais incidentes. Caso se trate de produto nacional (art. 47, inciso II), a base de cálculo será o valor da operação que origine a saída da mercadoria, ou, em sua falta, o preço

⁵¹ CF/88: Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

⁵² Nessa linha: MACHADO. Op. cit. p. 331, que afirma: “*Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário.*”.

do produto praticado no mercado atacadista. Sendo o produto levado a leilão (art. 47, inciso III), a base de cálculo é simplesmente o valor da arrematação.

No tocante à alíquota do imposto em tela, o primeiro aspecto que sobreleva é a imposição constitucional de que o tributo deverá ser seletivo em função da essencialidade do produto onerado⁵³. Essa seletividade é concretizada por intermédio das alíquotas aplicadas, que serão menores para os produtos caracterizados como essenciais e maiores para aqueles considerados supérfluos⁵⁴.

Assim, o Poder Executivo, a quem compete alterar as alíquotas do IPI respeitados os limites legais⁵⁵, periodicamente edita uma tabela classificatória, designada “Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados” (TIPI), na qual, a título ilustrativo cigarros e bebidas alcoólicas possuem alíquotas maiores do que as de medicamentos. É de verificar, ainda, que na TIPI, emprega-se com frequência a chamada “alíquota zero”, que constitui uma forma de as autoridades fazendárias temporariamente excluírem o gravame tributário sobre determinados produtos, sem que tenham de valer-se da isenção, esta passível de ser concedida somente por lei⁵⁶.

Tem-se, pois, evidente que o intento do legislador constituinte era que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal. Tanto assim que entendeu por bem conferir maior liberdade à Administração Fazendária na fixação das alíquotas ao não sujeitar o tributo ao princípio da anterioridade de exercício⁵⁷. Isso se coaduna com o que preceituado pelo parcialmente recepcionado, conquanto vetusto, Decreto-lei 1.199/71, que, em seu art. 4º⁵⁸,

⁵³ Vide art. 153, § 3º, I, da Constituição. Observe-se, aqui, que, ao contrário do ICMS, a obrigatoriedade de que o tributo seja seletivo é expressa.

⁵⁴ CASSONE. Op. cit. p. 295.

⁵⁵ CF/88: Art. 153. [...] § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

⁵⁶ MACHADO. Op. cit. p. 331.

⁵⁷ CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

⁵⁸ DEL 1.199/77: Art 4º. O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.

outorga ao Poder Executivo o poder de reduzir alíquotas do IPI até zero ou majorá-las em até trinta unidades percentuais ao fixado em lei quando necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental.

Por sua vez, os contribuintes do IPI, consoante firma a redação do art. 51 do CTN, é o importador ou quem a lei a ele o equiparar (inciso I); o industrial ou quem a lei a ele o equiparar (inciso II); o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes inseridos nos incisos I e II (inciso III); e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados que tenham sido levados a leilão (inciso IV). Adicione-se que o parágrafo único do art. 51 cria, para fim de verificação da ocorrência do fato gerador, uma ficção jurídica pela qual se considera como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante⁵⁹.

Vale ressaltar que o inciso III não foi recepcionado pela ordem constitucional, eis que o art. 146, III, “a” da Constituição atribui à lei complementar a definição da base de cálculo dos impostos com sede constitucional.

⁵⁹ MACHADO. Op. cit. p. 336.

3. O PRINCÍPIO E A TÉCNICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

3.1. A não cumulatividade do IPI e do ICMS.

Para o exame do presente tópico, bem como para o restante deste trabalho, diante de diversas “cumulatividades” verificadas na seara tributária, necessário restringir qual será de fato o objeto de estudo.

Existem quatro possibilidades de se falar em cumulatividade *lato sensu* de tributos⁶⁰.

A primeira situação verificável é a de bitributação, que se verifica quando dois entes políticos distintos exigem gravame idêntico sobre uma só realidade, podendo se dar em âmbito internacional – dois Estados soberanos cobram exação sobre uma mesma hipótese de incidência – ou em esfera nacional – duas unidades federativas distintas buscam gravar a mesma realidade⁶¹.

A segunda situação de cumulação tributária que se observa consiste no *bis in idem*. Isso acontece quando determinado ente federado cria novo tributo com o escopo de onerar o mesmo fato já descrito como hipótese de incidência de outra exação recolhida pela mesma entidade⁶².

A terceira hipótese embutida na acepção ampla do conceito de cumulatividade é a de inclusão do valor de certos tributos na base de cálculo de outros, de modo a aumentar artificialmente a riqueza tributável, tal como nos casos do cálculo por dentro do ICMS⁶³ (sistemática incluída na Carta Maior por meio da Emenda Constitucional 33/2001 e declarada legítima pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário 582.461/SP), da inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI e do PIS/COFINS, entre outros exemplos⁶⁴.

Por fim, a quarta situação de cumulação de tributos é aquela em que a exação incide em dois ou mais estágios da cadeia produtiva ou comercial (exações plurifásicas,

⁶⁰ MOREIRA. Op. cit. p. 57.

⁶¹ MOREIRA. Op. cit. pp. 57-58.

⁶² MOREIRA. Op. cit. p. 58.

⁶³ CF/88. Art. 155. [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

⁶⁴ MOREIRA. Op. cit. p. 59.

consoante visto no tópico anterior), como ocorre no IPI e no ICMS. Esta a que por ora interessa, pois é ela a que diz respeito à hipótese de não cumulatividade abordada neste trabalho.

A multifasia cumulativa pode até ter suas vantagens: notadamente, sua simplicidade de apuração e fiscalização, na medida em que o valor a ser recolhido a título de tributo decorrerá de simples operação aritmética, aplicando-se a alíquota legalmente prevista ao valor da operação ou da prestação que constitui a base de cálculo da exação. Adicione-se que, para a arrecadação ser satisfatória, é desnecessária a fixação de alíquotas de percentual alto, porquanto as seguidas incidências cumulativas garantem um montante final elevado⁶⁵.

Entretanto, as desvantagens desse mecanismo não são poucas e superam com ampla margem os poucos benefícios. São elas, segundo André Mendes Moreira⁶⁶:

- (a) a verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o seu produto;
- (b) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estádios da produção, refugindo a diversas incidências da exação *à cascade*. [...];
- (c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidades de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. [...];
- (d) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. [...];
- (e) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. [...];
- (f) em comparação com impostos como a *retail sales tax* (em que há incidência única na etapa final de venda), nos tributos plurifásicos cumulativos o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm interesse em se autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro. Isso gera dois problemas:
 - (f.1) incentivo à sonegação: [...];
 - (f.2) dificuldades na fiscalização: [...];

Nessa toada, o texto constitucional expressamente desautoriza que o IPI e o ICMS sejam cumulativos. Impende trazer os respectivos proibitivos:

Art. 153. [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...]

⁶⁵ MOREIRA. Op. cit. p. 63.

⁶⁶ MOREIRA. Op. cit. pp. 64-65.

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

Note-se que os comandos normativos de imposição da não cumulatividade quanto ao IPI e ao ICMS desvelam verdadeiro princípio constitucional, e não simples técnica de operacionalização de arrecadação, ressalvada as opiniões doutrinárias divergentes⁶⁷.

Não se está a dizer que os preceitos normativos não possuem – parcialmente – natureza de regra enunciativa de técnica tributária. Afinal, o sistema de compensação talhado nos dispositivos acima transcritos não encerra a carga axiológica típica de princípios.

Isso, contudo, não significa dizer que a vedação da cumulatividade do IPI e do ICMS não traduz princípio constitucional. Ora, por meio da positivação constitucional dessa norma, tem-se externada a tutela máxima de uma série de valores. São alguns deles: i) a efetiva translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de fato evitando onerar os fornecedores de produtos e serviços; ii) a neutralidade fiscal; iii) o desenvolvimento da sociedade, decorrente da desoneração do consumo; iv) a maior aceitabilidade de bens e serviços exportados em mercados internacionais; e v) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros⁶⁸.

A persecução de tais valores não se confunde com as técnicas de implementação do comando normativo irradiado pelo princípio em tela.

Na mesma senda caminha o duto magistério de José Eduardo Soares de Melo e de Luiz Francisco Lippo⁶⁹:

Porque devemos tomar a não-cumulatividade como um princípio constitucional? Já tivemos a oportunidade de dizer que os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Têm origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do Texto

⁶⁷ Por exemplo: CASSONE. Op. cit. p. 59: “*Tanto a ‘cumulatividade’, quanto a ‘não-cumulatividade’ são ‘técnicas’ de tributação, e não ‘princípios’ propriamente ditos, pois, nesta segunda hipótese, poder-se-ia entender que não poderiam ser objeto de alteração por Emenda Constitucional. Assim, por Emenda Constitucional, o tributo cumulativo pode ser convolado em não-cumulativo, e vice-versa.*”.

⁶⁸ MOREIRA. Op. cit. p. 122.

⁶⁹ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 99.

inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Quanto à eficácia do princípio da não cumulatividade, esta se revela plena, de modo que, para que tal norma consume seus efeitos, a única condição imposta é a configuração dos pressupostos constitucionais pertinentes⁷⁰.

E isso mesmo no caso do ICMS. Com efeito, a Constituição fixa que caberá a lei complementar “*disciplinar o regime de compensação do imposto*”, a teor de seu art. 155, § 2º, XI, “c”. Todavia, o campo material outorgado ao legislador é meramente adjetivo, não podendo interferir no cerne do princípio da não cumulatividade, sob pena de incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

Assim, caberá à lei complementar disciplinar, por exemplo, a definição do período de apuração do imposto; estabelecer as formas de compensação, no caso de não absorção do saldo credor durante o período de apuração; estipular os créditos excluídos da compensação por não estarem afetados às atividades específicas do contribuinte anterior na cadeia produtiva; entre outras possibilidades, sem nunca intentar traçar contornos restritivos da não cumulatividade, que tem sede constitucional⁷¹.

No mais, vale realçar que as únicas restrições ao princípio da não cumulatividade previstas em sede constitucional, aplicáveis tão-somente ao ICMS, constam do art. 155, § 2º, II⁷². O dispositivo enuncia que a isenção ou não-incidência não implicará crédito para compensação nas operações vindouras e acarretará a anulação do crédito relativo às operações pretéritas.

⁷⁰ CARRAZZA. Op. cit. p. 409.

⁷¹ COELHO. Op. cit. p. 488.

⁷² Art. 155. [...] § 2º [...] II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

3.2. O mecanismo de compensação de créditos na ordem jurídica brasileira.

Importa, agora, esquadriñar a maneira pela qual o princípio da não cumulatividade é operacionalizado no contexto do sistema tributário nacional.

Note-se que o art. 153, § 3º, II, e o art. 155, § 2º, I, ambos da Lei Maior positivam, em sede constitucional, o modelo de implementação do princípio em tela, que ocorrerá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Em nada interfere, portanto, no fato gerador ou na base de cálculo do tributo revestido por essa característica⁷³, embora se mostre inequivocamente como matéria tributária, pois posicionada na etapa de apuração do *quantum debeatur*, logo antes da fase de extinção do crédito tributário⁷⁴.

Sobreleva que a sistemática da não cumulatividade do IPI e do ICMS inserida no art. 22, § 4º⁷⁵, e no art. 24, § 5º⁷⁶, da Constituição Federal de 1967 foi mantida pelo texto de 1988. A simples alteração terminológica de “abatimento” para “compensação” não tem o condão de gerar impactos na estrutura da técnica empregada, pois constituem, na hipótese em foco, expressões sinônimas⁷⁷.

Isso significa que o termo “compensação” em estudo distingue-se substancialmente da compensação entalhada nos arts. 368 e seguintes do Código Civil⁷⁸. Afinal:

- (i) falta a correspectividade de obrigações; (ii) não se pode falar em dualidade de débitos, pois o dos contribuintes anteriores já foi extinto quando eles recolheram os respectivos valores; (iii) não há dívidas vencidas,

⁷³ COELHO. Op. cit. p. 507.

⁷⁴ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 120.,

⁷⁵ Art. 22. [...] § 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

⁷⁶ Art. 24. [...] § 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

⁷⁷ MOREIRA. Op. cit. p. 137.

⁷⁸ Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

pois a primeira já foi paga. Faltam, pois os requisitos legais da compensação⁷⁹.

Outrossim, não se confunde com a compensação trazida pelo art. 156, II, e pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional, na medida em que estas são modalidades de extinção do crédito tributário, ao passo que a compensação de créditos de tributos não cumulativos traduzem operação contábil feita pelo contribuinte tendente à apuração do *quantum debeatur* a ser recolhido⁸⁰.

Essa apuração, em terras brasileiras, é feita pelo método subtrativo imposto-contra-imposto (*tax on tax*), que consiste no seguinte: o imposto incidente sobre a operação mercantil está destacado na nota fiscal, podendo ser abatido do tributo a pagar pelo contribuinte quando da realização de seus próprios negócios tributados⁸¹. Roque Carrazza bem descreve esse processo⁸²:

A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

No particular, vale esclarecer que ainda existem outras duas técnicas de tributação de impostos não cumulativos, quais sejam, o método subtrativo base-contra-base (*basis on basis*) e o método de adição.

Na técnica de base-contra-base, é deduzido da base de cálculo da exação não cumulativa o valor das mercadorias e serviços adquiridos cujo abatimento seja autorizado por lei, de modo que é aplicada a alíquota sobre a base alcançada após promovida a referida subtração⁸³.

Por fim, no processo de adição, o tributo recai sobre o montante acrescido à operação ou prestação – valor agregado –, que constitui a hipótese de incidência⁸⁴.

Quanto ao mais, o creditamento não consiste em simples faculdade conferida ao contribuinte, sendo dever da Administração Fiscal a aquiescência a isso e também exigir a realização do crédito a ser compensado quando do recolhimento do imposto⁸⁵.

⁷⁹ ATALIBA; GIARDINO, *apud* MELO; LIPPO. Op. cit. p. 128.

⁸⁰ MOREIRA. Op. cit. pp. 137-138.

⁸¹ MOREIRA. Op. cit. pp. 71-72.

⁸² CARRAZZA. Op. cit. p. 380.

⁸³ MOREIRA. Op. cit. p. 72.

⁸⁴ MOREIRA. Op. cit. pp. 72-73.

O abatimento é prerrogativa inafastável do contribuinte. Sequer a lei complementar prevista pelo art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição pode criar obstáculos à plena fruição desse direito. Por conseguinte, serão inconstitucionais todos os diplomas normativos infraconstitucionais que dispuserem em sentido diverso⁸⁶.

Na prática, existe um sistema de registro em livros fiscais dos créditos e débitos constatados pelo próprio contribuinte, de modo que, ao término do período legalmente estipulado – normalmente mensal –, ele procederá ao confronto dos débitos referentes às operações de saída de produtos ou de prestação de serviços com o montante de créditos correspondentes às operações de ingresso de bens e de serviços de transporte e de comunicação contratados⁸⁷.

Desse cálculo resultará o saldo, que poderá ser positivo ou negativo. Se o saldo for negativo, isto é, se a quantidade de débitos superar os créditos apurados, cabe ao contribuinte recolher ao Fisco a importância devida remanescente. Caso, por outro lado, o saldo seja positivo, poderá o contribuinte aproveitá-lo para o período de apuração seguinte⁸⁸. A título ilustrativo, na linha do que ora elucidado, impende trazer à baila o art. 24 da Lei Complementar 87/96, que fixa o seguinte:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

3.3. Os créditos decorrentes da não cumulatividade.

Feitas essas ponderações, necessário, agora, perquirir qual a modalidade de aproveitamento dos créditos escriturais utilizada pelo ordenamento jurídico brasileiro para dar

⁸⁵ MELO; LIPPO. Op. cit. pp. 128-129.

⁸⁶ CARRAZZA. Op. cit. p. 383.

⁸⁷ MELO; LIPPO. Op. cit. pp. 130-131.

⁸⁸ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 131.

efetividade ao princípio da não cumulatividade. São duas as principais possibilidades aventadas pela doutrina: o crédito físico e o crédito financeiro.

No ponto, é pertinente trasladar o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que define o crédito físico e o crédito financeiro da seguinte maneira⁸⁹:

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;
- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Tem-se, portanto, que há o direito ao crédito físico quando autorizado o creditamento dos impostos incidentes nas operações anteriores tão-somente das aquisições de mercadorias para revenda e dos insumos – sendo estes exemplificados pelas matérias-primas e pelos produtos intermediários consumidos no processo de industrialização ou de prestação de serviços⁹⁰. São, portanto, em regra, bens destinados a integrarem fisicamente o produto.

Lado outro, exsurge o direito ao crédito financeiro nas hipóteses em que for possível ao contribuinte creditar-se, além da garantia do crédito físico, também dos impostos que recaiam sobre os bens destinados a compor o ativo permanente e sobre os materiais de uso e de consumo da empresa⁹¹. Com isso, todos os bens e serviços adquiridos pela empresa que sejam gravados pelo imposto não cumulativo e que guardarem pertinência com a atividade desenvolvida, de modo que seus custos sejam repassados adiante na cadeia de consumo por meio de sua incorporação ao preço final, gerarão o direito de abatimento.

Nesse contexto, indaga-se: o ordenamento pátrio opta pelo crédito físico ou pelo crédito financeiro decorrente da não cumulatividade?

O Supremo Tribunal Federal cristalizou sua jurisprudência na linha de que a Constituição adota o crédito físico. Vale conferir, a título ilustrativo, as ementas abaixo colacionadas:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

⁸⁹ COÊLHO. Op. cit. p. 500.

⁹⁰ MOREIRA. Op. cit. p. 193.

⁹¹ MOREIRA. Op. cit. p. 194.

E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes.

2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.

3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988. Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁹² (grifos adotados);

EMENTA: A jurisprudência de ambas as Turmas, citada no despacho agravado, continua firme no sentido de inexistir ofensa ao princípio da não-cumulatividade no fato de a legislação estadual não autorizar a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas. Agravo regimental desprovido.⁹³ (grifos adotados);

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. Descabimento. "Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento" (art. 31, II, do Convênio ICMS 66/88). Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária. Recurso não conhecido.⁹⁴ (grifos adotados);

Um dos argumentos empregados pela Suprema Corte para sustentar o entendimento acima desvelado é o de que, conforme supostamente expresso no preceito constitucional instituidor da não cumulatividade, o surgimento do direito de abatimento sujeita-se à necessária saída posterior dos bens adquiridos pelo contribuinte, isto é, há a correlação entre mercadorias ingressas e egressas de um estabelecimento comercial para que seja viabilizado o creditamento quanto ao IPI ou ICMS cobrado em operações anteriores⁹⁵.

⁹² RE 447470 AgR/PR, 2ª Turma do STF, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 14.9.2010, DJe 8.10.2010

⁹³ RE 224531 AgR/SP, 1ª Turma do STF, Relatora Min. ELLEN GRACIE, julgado em 28.5.2002, DJe 28.6.2002.

⁹⁴ RE 200168/RJ, 1ª Turma do STF, Relator Min. ILMAR GALVÃO, julgado em 8.10.1996, DJe 22.11.1996.

⁹⁵ Sobre a tese, destaco o seguinte excerto do voto-vista do Ministro Carlos Velloso no julgamento da Medida Cautelar na ADIn 2.325/DF, relativo ao ICMS:

“A cláusula constitucional mencionada, está-se a ver, não adota o crédito financeiro, mas o crédito físico. Compensa-se, está no dispositivo constitucional mencionado, ‘o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.’ Ora, falando a Constituição em ‘operação relativa à circulação de mercadorias’, tem-se a ideia de bens que são objeto de

Sucedee que tal fundamento sucumbe diante de um exame melhor depurado da questão.

A resposta ao questionamento acima anotado – opção da ordem jurídica pelo crédito físico ou financeiro – decorre da interpretação dos perceptivos constitucionais que instituem o princípio em análise.

Importa observar que a Constituição Federal, no art. 153, § 3º, II, e no art. 155, § 2º, I, não determina que ocorra o confronto entre a exação que recai sobre determinado produto ou serviço que ingresse no estabelecimento comercial e o imposto incidente sobre a posterior saída da mesma mercadoria ou serviço⁹⁶.

Na verdade, deverá ser levado a efeito um simples cotejo aritmético-contábil de apuração do montante de imposto incidente sobre as entradas e do montante incidente sobre as saídas dos produtos, mercadorias e serviços prestados em certo período de tempo. Ao fim do período de apuração, verificar-se-ão os valores das entradas e das saídas e as quantias registradas a título de tributos não cumulativos incidentes sobre essas operações, para que do total de impostos resultantes das saídas ocorridas seja deduzido os valores dessa mesma exação relativos aos bens ingressantes⁹⁷.

Do exame da sistemática acima, transparece a inviabilidade se associar as entradas e as subsequentes saídas das mercadorias e serviços. Assim, para que surja o direito ao abatimento, não é necessário que os créditos originem-se da mesma mercadoria colocada posteriormente em circulação⁹⁸.

Nessa esteira, cumpre trasladar aqui a lição exata de Roque Carrazza⁹⁹:

Reafirmamos que o direito à compensação está presente independentemente da origem dos créditos de ICMS. Melhor dizendo, o *princípio da não-cumulatividade* não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no

operação decorrente da **circulação** da mercadoria, vale dizer, mercadoria objeto de **circulação**, mercadorias ou bens que são comprados e vendidos, bens e mercadorias que circulam.

Hugo de Brito Machado, no trabalho mencionado, opina nesse mesmo sentido: da disposição constitucional – C.F., art. 155, § 2º, I – pode-se extrair a conclusão de que ‘*o imposto a ser compensado é apenas aquele que diz respeito às entradas de mercadorias que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação, vale dizer, sairão do estabelecimento no qual entraram*’.

⁹⁶ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 144.

⁹⁷ MELO; LIPPO. Op. cit. pp. 144-145.

⁹⁸ CARRAZZA. Op. cit. p. 378.

⁹⁹ CARRAZA. Op. cit. p. 379-380.

todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre energia elétrica podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada esta energia elétrica).

[...]

Em suma, para que haja a compensação de créditos e débitos de ICMS não é necessário que ambos sejam da mesma natureza.

Como dentro da estrutura constitucional positivada do princípio examinado é despicienda a correspondência entre os créditos e os débitos decorrentes da aplicação da sistemática da não cumulatividade, é legítimo concluir que tanto a origem quanto a destinação desses créditos é irrelevante, devendo o contribuinte creditar-se dos impostos que gravaram as operações anteriores referentes aos bens e serviços que ingressam no estabelecimento comercial e que guardam relação com a atividade econômica desenvolvida pela empresa¹⁰⁰, pois serão repassados ao preço final do produto ou serviço, sobre o qual incidirá novamente a exação.

Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰¹: “Em rigor, o sistema de não-cumulatividade repousa em um princípio fundamental: *o de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço (crédito financeiro).*”.

Desta feita, os enunciados constitucionais que geram ao contribuinte o direito de abatimento ao positivarem o princípio da não cumulatividade, de maneira que ele integre a estrutura tanto do IPI quanto do ICMS, devem ser interpretados com a acepção mais ampla possível, eis que a Carta Maior não traz restrições ao creditamento a ser efetivado, salvo aquelas taxativamente previstas no art. 155, § 2º, “a” e “b”.

¹⁰⁰ Sucumbem diante das razões aqui lançadas as anotações do Ministro Marco Aurélio, no voto de sua lavra quando do julgamento do RE 195894/RS, de sua Relatoria, quando parte do pressuposto equivocado de que os créditos oriundos da entrada de determinado bem condicionam-se ao completo consumo ou à posterior saída física desse mesmo bem agregado ao produto afeto à circulação. Confira-se:

“Conquanto atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade, este extraordinário não está a merecer conhecimento, isso levando em conta o princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS. O objetivo maior do princípio é impedir o *bis in idem*, ou seja, o pagamento em duplicidade do tributo. Por isso mesmo, a satisfação deste na operação anterior é considerada como crédito na conta própria. **O princípio alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição. A óptica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para o transporte de mercadoria a clientes. Há de exigir-se correlação.** No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar o tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando à compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas.”.

¹⁰¹ COÊLHO. Op. cit. p. 494.

Nessa senda, conclui-se que foi adotado o crédito financeiro como modelo creditório decorrente da implementação da não cumulatividade, pois se afigura mais amplo que o crédito físico, ao impedir que recaia o IPI ou o ICMS sobre o mesmo imposto cobrado em operações anteriores ao ingresso dos diversos fatores envolvidos em determinada atividade de industrialização, de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços.

Com isso, o entendimento mais adequado para os créditos escriturais resultantes da incidência do princípio da não cumulatividade é o de que, além dos bens que integram fisicamente a mercadoria a circular ou que foram consumidos no processo, o ingresso de bens destinados ao ativo fixo e ao uso e consumo da empresa que guardem correlação com o processo de industrialização ou de circulação de mercadorias também deverão gerar créditos quando da compensação entre os créditos e débitos escriturados nos livros contábeis de entradas e de saídas.

Saliente-se, ademais, que entender que o texto constitucional adotou o modelo do crédito físico, impondo a necessária correspondência entre o crédito gerado pela entrada de determinada mercadoria ou insumo e o subsequente débito decorrente da saída daquele bem, gera certa perplexidade.

Isso porque o critério de confronto entre créditos e débitos é temporal, tendo em vista a mensalidade do período de apuração dos registros de entrada e de saída de determinado estabelecimento para fins de recolhimento do IPI ou do ICMS. É dizer: o eventual débito tributário a ser satisfeito pelo sujeito passivo da exação é periódico, de modo que a quantia a recolher não é computada para cada fato gerador, mas sim para o conjunto dos fatos geradores correlativamente ao interregno de apuração¹⁰².

No particular, cabe destacar, a título ilustrativo, que, ao disciplinar o período de apuração, o Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010) estabelece que a importância pecuniária do imposto a ser recolhida será “*a resultante do cálculo do imposto relativo ao período de apuração a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos do mesmo período*”, conforme preceitua seu art. 260, IV.

Quanto ao mais, no que tange especificamente ao ICMS, o modelo de crédito físico não parece amoldar-se adequadamente à estrutura do imposto, sendo pouco razoável supor que o constituinte originário tenha objetivado sujeitar tal tributo a esse regime.

¹⁰² Conferir o voto do Min. RAFAEL MAYER nos autos da Representação 1.157/GO, de sua Relatoria.

André Mendes Moreira perscruta no histórico jurisprudencial o debate na Suprema Corte a respeito da aplicação ao ICMS (antigo ICM) do princípio da não cumulatividade¹⁰³:

Desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, como visto, o STF tem assegurado tão somente o direito ao crédito físico. O crédito financeiro é tido como uma opção conferida ao legislador – sem consistir, todavia, direito subjetivo ao contribuinte.

A jurisprudência que firmou tal entendimento tratava, *ab initio*, do Imposto de Consumo (IC), devido pelos industriais e importadores. Com o advento do ICM e do IPI, o que se construiu para o IC foi simplesmente aplicado aos dois novéis impostos – o que é correto em matéria de IPI, por ser este o sucessor do IC, mas equivocado para o ICMS, tributo muito mais amplo e com peculiaridades não presentes no IC/IPI. Por exemplo: de que serve ao *comerciante*, que nada industrializa, o direito ao crédito sobre matérias-primas e bens intermediários? Outrossim, é certo que sobre as mercadorias adquiridas para revenda existe a premissa do direito ao crédito, mas e sobre os bens adquiridos pelos lojistas para utilização em seus estabelecimentos, tais como as placas em que os produtos e seus respectivos preços são anunciados, a compra de brindes para distribuição aos clientes, dentre outros? Ora, todas essas questões são tributadas pelo imposto estadual, que acaba sendo suportado pelo adquirente-comerciante, não sendo repassado juridicamente ao consumidor final na medida em que a garantia dos créditos se restringe aos insumos e às mercadorias para revenda.

Essa constatação permite concluir que a jurisprudência construída para os contribuintes industriais (por força do IC/IPI) foi transplantada para o ICM sem maiores discussões no âmbito da Suprema Corte. O núcleo da não-cumulatividade para ambos os tributos (IPI e ICMS) foi considerado o mesmo, gerando, obviamente, distorções no instituto em questão.

O autor arremata a argumentação transcrita ao concluir que a jurisprudência a respeito da não cumulatividade no âmbito da Suprema Corte foi engendrada para os contribuintes industriais, na medida em que a não cumulatividade revestia apenas o Imposto de Consumo, que correspondia ao atual IPI. Sucedeu que tal princípio foi expandido para atingir também o ICM sob a ordem constitucional de 1967, sendo o entendimento outrora firmado simplesmente transplantado para esta exação, sem maiores debates¹⁰⁴.

Nota-se, entretanto, que as distinções entre o IPI e o ICM – máxime no que concerne às hipóteses de incidência – impunham uma discussão mais aprofundada de como a não cumulatividade seria operacionalizada neste segundo imposto, já que o deferimento ao contribuinte do crédito físico é, à evidência, insuficiente para alcançar o fim de evitar-se a tributação em cascata, na medida em que, como esclarecido no excerto acima colacionado, ao contribuinte do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias pouco importa ter

¹⁰³ MOREIRA. Op. cit. pp. 202-203.

¹⁰⁴ MOREIRA. Op. cit. p. 202.

assegurado o direito de crédito decorrente da aquisição de matérias-primas e produtos intermediários.

A situação é agravada a partir da vigência do texto constitucional de 1988, quando embutidas no antigo ICM duas novas hipóteses em que o imposto recai sobre a prestação de serviços, quais sejam, o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e o serviço de comunicação.

Caso pressuposta a correlação entre o crédito decorrente da entrada da mercadoria e o débito oriundo de sua saída do estabelecimento, a dificuldade de aplicação da não cumulatividade do ICMS incidente sobre os serviços de transporte e de comunicação é patente.

Ora, não faz sentido presumir operação anterior e posterior de serviço de transporte ou de comunicação prestado, pois ele se exaure no momento de sua prestação. O serviço não circula em uma cadeia de consumo; antes, finda em uma única etapa entre o seu prestador e o consumidor final¹⁰⁵.

Isso, contudo, não autoriza o entendimento de que as empresas prestadoras de tais espécies de serviços estejam imunes à cumulação indesejada de tributos. Afinal, para o exercício de suas atividades econômicas, as transportadoras precisam comprar veículos, pneus, peças de reposição, combustível, entre outros exemplos de aquisições gravadas pelo ICMS repassado adiante¹⁰⁶. Por seu turno, as empresas de comunicação também suportam tal exação na compra de energia elétrica, de equipamentos de transmissão, de antenas, enfim, de instrumental de toda natureza¹⁰⁷. E, naturalmente, todos esses custos integram o preço final do serviço prestado, que sofrerá a incidência do ICMS.

Disso decorre que eventual adoção do crédito físico implicaria negar o direito de abatimento dos contribuintes referente ao ICMS cobrado sobre todos esses insumos, essenciais para a escorreita prestação da atividade econômica explorada. Em outros termos, tal significaria inviabilizar qualquer creditamento que viesse a desonerar de forma relevante os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A tributação seria irremediavelmente cumulativa quando caracterizada tais hipóteses de incidência.

¹⁰⁵ MELO; LIPPO. Op. cit. pp. 146-147.

¹⁰⁶ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 147.

¹⁰⁷ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 147.

Desmerece guarida a chancela de tal entendimento, porquanto choca-se frontalmente com a garantia da não cumulatividade. Mesmo porque a única previsão constitucional de restrição ao direito de abatimento é a de isenção ou de não incidência do ICMS, a teor do art. 155, § 2º, II da Carta Política, que não proíbe o creditamento do contribuinte quando da prestação de serviços de transporte e de comunicação.

Sobre essa temática, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça demonstra tímidos avanços.

Cite-se, em caráter exemplificativo, os serviços de telecomunicação¹⁰⁸, cujo insumo essencial é a energia elétrica. Uma vez equiparados os serviços de telecomunicação ao processo industrial por meio do Decreto 640/62¹⁰⁹, o STJ solidificou sua jurisprudência mediante julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, art. 543-C), pelo qual reconheceu o direito de abatimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida por empresa de telefonia¹¹⁰, segundo a inteligência do art. 33, II, “b”, da

¹⁰⁸ Para fins conceituais, transcreve-se adiante a definição legal de telecomunicação e do respectivo serviço trazida pela Lei 9.472/97:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

¹⁰⁹ Art. 1º Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional.

¹¹⁰ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.

1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.

3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitoso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

Lei Complementar 87/96, que determina: “Art. 33 [...] II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: [...] b) quando consumida no processo de industrialização”.

Não obstante a evolução do entendimento, o STJ transpõe ainda vincular-se ao modelo de crédito físico, por exigir desnecessariamente o exaurimento do insumo ingressante no estabelecimento para que se origine a possibilidade de creditamento. Conforme visto, a energia elétrica há de ser consumida na prestação de serviço de comunicação. Noutro passo, lubrificantes e combustíveis devem ser consumidos na atividade de transporte¹¹¹.

Destarte, o direcionamento dos julgados do STJ mencionados em referência não significa propriamente um avanço rumo ao reconhecimento de que o crédito financeiro foi o escolhido pelo constituinte originário.

De igual modo, o legislador infraconstitucional insiste em não observar a estrutura constitucional do crédito financeiro, o que tem ocasionado infundáveis infrações ao princípio objeto deste trabalho, como ficará demonstrado no tópico subsequente.

3.4. A inconstitucionalidade dos atos normativos que negam o direito ao crédito financeiro sob a égide do sistema tributário instituído pela Constituição de 1988.

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

(REsp 1201635/MG, 1ª Seção do STJ, Relator Min. SERGIO KUKINA, julgado em 12.6.2013, DJe 21.10.2013).

¹¹¹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CREDITAMENTO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. BENS QUE SE CARACTERIZAM COMO INSUMO NECESSÁRIO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. Recurso ordinário em mandado de segurança em que se pretende o reconhecimento do direito de sociedade empresária prestadora de serviços de transporte fluvial ao creditamento do ICMS realizado no período de janeiro a dezembro de 2006, referente à aquisição de combustíveis e lubrificantes.

2. A jurisprudência do STJ tem reconhecido o direito das prestadoras de serviços de transporte ao creditamento do ICMS recolhido na compra de combustível, que se caracteriza como insumo, quando consumido, necessariamente, na atividade fim da sociedade empresária. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1175166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010.

3. Ante o objeto social da sociedade empresária recorrente, deve-se reconhecer que os combustíveis e lubrificantes são insumos necessários à prestação do serviço de transporte fluvial, e não bens de simples uso e consumo, como tem interpretado a administração tributária estadual.

4. Recurso ordinário provido para reconhecer o direito da impetrante ao creditamento do ICMS referente aos combustíveis e lubrificantes que utilizou na prestação do serviço de transporte fluvial.

(RMS 32110/PA, 1ª Turma do STJ, Relator Min. BENEDITO GONÇALVES, julgado em 21.9.2010, DJe 20.10.2010).

O outro argumento comumente utilizado por aqueles que defendem o crédito escritural físico é o de que a previsão constitucional do princípio da não cumulatividade não possui todos os elementos necessários para que opere imediatamente o seus efeitos, ou seja, não prescinde da necessária regulamentação. A norma não seria, destarte, autoaplicável, abrindo margem para que o diploma infraconstitucional integre-a, demarcando a exata extensão da incidência do princípio *sub examine*.

Afigura-se nessa linha a compreensão sedimentada pelo Ministro Ilmar Galvão em seu voto-vista no julgamento da ADIn 2.325-MC. Confira-se:

Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2.º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional.

Reforça essa tese o fato de, no tocante ao ICMS, a própria Constituição estabelece, por meio de seu art. 155, § 2º, XII, “c”, que caberá à lei complementar “*disciplinar o regime de compensação do imposto*”.

Dissente-se, porém, de tal corrente, com base na respeitável doutrina empregada como arcabouço teórico deste trabalho.

Com efeito, André Mendes Moreira, analisando o histórico do princípio, assevera que a não cumulatividade sempre foi mandatória para o IPI e para o ICM (e, atualmente, para o ICMS). A delegação do poder de disciplinar o regime de compensação deste último imposto presta-se apenas à manutenção de parâmetros mínimos de unidade de tal exação nas legislações estaduais, sem, contudo, conferir ao legislador complementar a faculdade de mitigar a não cumulatividade plasmada na Constituição, por se tratar de norma de eficácia plena¹¹².

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, por sua vez, prelecionam que o regime de compensação a ser disciplinado por legislação complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, “c”, consiste apenas na periodicidade e a forma com que o contribuinte procede à apuração do imposto devido, sem que isso atinja o conteúdo nuclear do princípio da não

¹¹² MOREIRA. Op. cit. pp. 133-135.

cumulatividade, vale dizer, sem que haja a possibilidade de imposição de restrições ao direito de creditamento¹¹³.

No mesmo diapasão, Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que a Constituição Federal não remeteu a disciplina do princípio à posterior edição de lei complementar; dispôs, apenas, a matéria procedimental e formal de disciplinar o regime de compensação do imposto, não consentindo que a legislação infraconstitucional imponha limitações ou restrições ao princípio da não cumulatividade¹¹⁴.

Enfim, Roque Carrazza sustenta que ao legislador, operando sobre base constitucional, não compete dispor livremente sobre o conteúdo e sobre o alcance do princípio da não cumulatividade. A eficácia do sistema de compensação independe da edição de lei complementar, que não deverá interferir nos aspectos substanciais do direito de creditamento, podendo tão-somente cuidar da forma de execução do regime de compensação¹¹⁵.

Diante do magistério dos doutrinadores acima exposto, tem-se por certo que o princípio da não cumulatividade erige-se como limitação constitucional ao poder de tributar cujo núcleo essencial não se condiciona ao alvedrio do legislador infraconstitucional, que possui competência meramente adjetiva na disciplina do regime de compensação.

Demais disso, é sempre pertinente rememorar que as limitações ao princípio da não cumulatividade também foram içadas ao altiplano constitucional, por meio do art. 155, § 2º, II, merecendo interpretação restritiva por se tratar de norma de exceção, tratando-se, pois, de hipóteses taxativas.

Feitas tais considerações, avancemos no estudo.

No que concerne ao IPI, a opção pelo modelo de crédito físico fica manifesta quando observado o enunciado do art. 226, I, do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010)¹¹⁶, que exclui expressamente a possibilidade do abatimento dos valores incidentes a título dessa mesma exação sobre bens do ativo permanente.

¹¹³ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 106.

¹¹⁴ COÊLHO. Op. cit. p. 500.

¹¹⁵ CARRAZZA. Op. cit. pp. 408-409.

¹¹⁶ Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Por sua vez, o exame do ICMS traz alguns detalhamentos que vale a pena expor.

Tira-se do art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que “*Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.*”¹¹⁷.

Assim, a partir do início da vigência do sistema tributário nacional instituído pela Constituição, se o legislador complementar não editasse a lei complementar de instituição do ICMS, caberia ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) fazê-lo por intermédio da celebração de convênio a ser ratificado pelos Estados e pelo Distrito Federal, o qual teria seus efeitos vigentes enquanto persistisse a mora do Poder Legislativo.

Superado o prazo previsto no art. 34, § 8º, do ADCT, foi aprovado o Convênio ICM 66/88. Para o que ora importa, destaca-se o art. 31 do diploma, que prescrevia:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Da simples leitura do dispositivo acima trasladado, constata-se que os signatários do Convênio ICM 66/88 injustificadamente retrocederam em relação aos avanços insertos na Carta Maior de 1988 quanto ao princípio da não cumulatividade.

Isso porque, o Convênio optou pelo modelo de crédito físico, pois impôs vedação ao creditamento do contribuinte do ICMS que adquirisse a) bens destinados à

¹¹⁷ Antigo art. 155, I, “b”, da Constituição, que dispunha: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: I - impostos sobre: [...] b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

composição de seu ativo fixo ou ao uso ou consumo do estabelecimento comercial, b) produtos não classificáveis como matérias-primas ou produtos intermediários (insumos necessários à atividade industrial) e c) serviços de transporte e comunicação, a teor dos incisos II, III e IV acima¹¹⁸, à míngua de previsão constitucional que, como já esclarecido no tópico anterior, optou pelo crédito financeiro.

O Convênio ICM 66/88, ao invés de veicular somente normas provisórias, que serviriam de suporte para a instituição do ICMS, viabilizando a cobrança do tributo pelas unidades federativas, preferiu criar restrições ao direito de abatimento sem qualquer respaldo, “*totalmente teratológicas*”, nas palavras de Roque Carrazza¹¹⁹.

Em superação a este diploma, foi finalmente editada a Lei Complementar 87/96, que, em um momento inicial, passou a traduzir de maneira mais acertada o postulado constitucional da não cumulatividade. Prova disso é seu art. 20, que dispõe:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Nessa senda, passou a ser desonerada a aquisição de bens e serviços gravados pelo ICMS em operações anteriores e que, por participarem do processo de circulação ou de prestação do serviço, têm seus custos repassados ao consumidor final, integrando, portanto, a base de cálculo do ICMS incidente sobre o preço final da operação.

Assim, a Lei Complementar 87/96 representou *ab initio* enormes avanços no que diz respeito à correta observância do princípio da não cumulatividade, com a ampliação das hipóteses de aproveitamento do ICMS cobrado em operações anteriores.

Merece ser repisado o fato de que referido diploma complementar não consubstancia ampliação do alcance do princípio da não cumulatividade, mas apenas a expurgação das inconstitucionalidades perpetradas pelo Convênio ICM 66/88¹²⁰ ao restringir o direito de abatimento exclusivamente às hipóteses em que a aquisição da empresa configure crédito físico.

¹¹⁸ MOREIRA. Op. cit. p. 196.

¹¹⁹ CARRAZZA. Op. cit. p. 438.

¹²⁰ CARRAZZA. Op. cit. p. 420.

Pecou apenas na fixação de data futura¹²¹ para o surgimento do direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento que nele ingressassem, pois tal direito decorre do texto constitucional desde a entrada em vigor do atual sistema tributário nacional.

No entanto, sucessivas modificações no § 5º do art. 20 e nos incisos I, II, III e IV do art. 33 da Lei Complementar 87/96 promovidas pelas Leis Complementares 92/97, 99/99, 102/2000, 114/2002, 122/2006 e 138/2010 deixam-na com a atual configuração:

Art. 20. [...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento,

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Detenho-me, primeiramente, no comando do novel § 5º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, que viabiliza a apropriação dos bens adquiridos para integrarem o ativo fixo da empresa na razão de um quarenta avos por mês.

Ora, não se cuida de simples disciplina do aproveitamento dos créditos escriturais oriundos dos bens adquiridos para o ativo permanente da empresa, mas de verdadeira restrição temporal à utilização desses créditos, o que significa a impossível

¹²¹ 1º de janeiro de 1998, na redação original do art. 33, I, da Lei Complementar 87/96.

derrogação via legislação complementar do princípio da não cumulatividade, que tem sede na Carta Maior¹²².

Pior ainda o inciso VII do mesmo dispositivo, que, sem mais nem menos, impõe o cancelamento de eventual saldo remanescente do crédito ao fim do quadragésimo oitavo mês contado desde a entrada do bem no estabelecimento, caracterizando flagrante enriquecimento sem causa da Administração em detrimento da garantia constitucional de vedação ao efeito de cascata, a ser suportado pelos contribuintes e pelo consumidor final.

Sobre essa questão, trago oportuna manifestação do Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADIn 2.325-MC, de sua Relatoria:

A sistemática engenhosa adotada resulta em verdadeiro empréstimo sem que haja a utilização do rótulo e, mais do que isso, a observância do que se contém no artigo 148 da Constituição Federal. O contribuinte, embora detentor de um certo crédito, não pode utilizá-lo no mês de apuração do ICMS. Deve guardá-lo – e diria, sob o colchão, sem a incidência, assim, de acessórios – para utilização em doses homeopáticas – quarenta e oito parcelas mensais. Com isso, considerada mesmo a perda do poder aquisitivo da moeda, fica em plano secundário o princípio da não-cumulatividade.

Entende, portanto, o Ministro, que, além de malferir o princípio da não cumulatividade, o expediente inserido no § 5º da Lei Complementar 87/96 por meio da Lei Complementar 102/2000 consiste em empréstimo compulsório travestido, por meio do qual o Fisco apropria-se indevidamente dos créditos escriturais resultantes da aquisição pelo empresário de bens destinados ao ativo fixo de seu estabelecimento, até mesmo porque sem previsão a atualização monetária desse crédito “parcelado” em quarenta e oito prestações.

Seguem o mesmo raciocínio os sucessivos e descabidos adiamentos das datas a partir das quais gerará créditos escriturais a entrada no estabelecimento de mercadorias destinadas ao uso e consumo, de energia elétrica que não se enquadre nas hipóteses das alíneas “a” “b” e “c” do inciso II do art. 33 supra e de serviços de comunicação não conformados às previsões das alíneas “a” e “b” do inciso IV do mesmo artigo.

Novamente, tem-se por violado o princípio da não cumulatividade, eis que – reitere-se – não está dentro da competência do legislador complementar fixar livremente quais serão e quais não serão os fatores empregados na atividade de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte ou de comunicação aptos a originarem o direito de abatimento do ICMS previamente incidente em operações anteriores.

¹²² CARRAZZA. Op. cit. p. 424.

Em linhas sintéticas, o oportuno magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²³ sintetiza bem o que ora se expõe:

Exatamente por isso a Lei Complementar nº 87/96 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo (crédito financeiro). Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não-cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a Lei Complementar seria inconstitucional. Porque sempre foi financeiro, a Lei Complementar a ela se conformou, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66/88, que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS, *pro domo sua*, isto é, em favor dos estados que deviam suportar o ditado constitucional. Admitir que os pacientes de um princípio constitucional tão eminente e importante como o da não-cumulatividade ficassem ao alvedrio deles mesmos constituiu um desses paradoxos somente possíveis no Brasil. Das duas, uma: ou a Lei Complementar nº 87/96 está conforme a Constituição, e o Convênio nº 66, contra ela, ou a Lei Complementar nº 87/96 inovou-a e, pois, é inconstitucional. Prevendo o impasse, os estados impuseram ao Ministro Kandir que fixasse “prazo futuro” para o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição de ativo fixo e para uso e consumo depois que o esboço da Lei Complementar nº 87/96 estava pronto. O Ministro acedeu. Sem dúvida, a colocação das datas “pro futuro” reforça a tese de que o “crédito financeiro” somente foi instituído após a Lei Complementar nº 87/96 (com isso estaremos desacreditando o perfil estritamente constitucional do princípio da não-cumulatividade). E não faltará a espora para este tipo de legitimação fincada no art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF/88, que diz caber à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Assim, sem embaraços, o legislador infraconstitucional ignora o comando de proibição do efeito de cascata com vista exclusivamente aos interesses arrecadatários dos Estados brasileiros, que requerem prazos cada vez mais extensos¹²⁴ para pôr as contas em ordem devido a gestões desastrosas que nada têm a ver com a imensa maioria dos contribuintes de ICMS, que acabam sendo lesados em seu direito constitucional de abatimento¹²⁵.

¹²³ COÊLHO. Op. cit. p. 488.

¹²⁴ Observe-se que a Lei Complementar 138/2010 adiou para 1º de janeiro de 2020 [!] a fruição do direito de creditamento quanto aos bens de uso e consumo, energia elétrica e serviços de comunicação, dos quais os contribuintes deveriam gozar desde o início da vigência do sistema tributário nacional, ainda no fim da década de 80.

¹²⁵ Nesse particular, vale trazer a colação outro excerto do voto do Ministro Marco Aurélio, que bem aborda a questão quando do julgamento da ADIn 2.325-MC:

“[...] Atente-se para o descompasso da Lei Complementar nº 102/2000, no que veio a alterar o que, no pronunciamento do Chefe do Poder Executivo, apontou-se como direcionado ao desenvolvimento no Brasil: [...] Enfim, em nome do princípio federativo, acabou-se por mitigar outro princípio contido na Carta, olvidando-se estarem eles em idêntico patamar. Creio que nem mesmo isso ocorreu. Conforme admitido de maneira escancarada, a alteração da Lei Complementar nº 87/96, a envolver o princípio da não-cumulatividade, visou ‘a minimizar as dificuldades financeiras a que os Estados brasileiros foram levados’ (folha 163).”

Paga-se um preço por se viver em um Estado Democrático de Direito: a observância irrestrita, pouco importando dificuldades financeiras de danosas gestões administrativas, das normas constitucionais. [...]”

Nessa esteira, questiona-se: qual o verdadeiro campo material outorgado pelo constituinte à lei complementar? A resposta para isso somente poderá ser a disciplina das nuances adjetivas do substrato inatingível do princípio da não cumulatividade, cuja matriz é constitucional. Caberá ao legislador complementar, portanto, apenas: a) definir o período de apuração do imposto; b) definir outras formas de compensação do saldo credor, inclusive pelo pagamento em pecúnia; c) definir os créditos que não geram o direito de abatimento, porque não afetos às atividades específicas do contribuinte; entre outras explicitações de caráter procedimental¹²⁶.

¹²⁶ COELHO. Op. cit. p. 488.

4. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Buscou-se, no capítulo anterior, esquadriar o conteúdo normativo irradiado pelo princípio e pela técnica da não cumulatividade, positivados nos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, da Constituição. Pretendeu-se, ainda, desnudar a inadequação de diversas regras infraconstitucionais com o princípio que supostamente regulamentam.

Agora, o escopo será a observação com maior percuciência algumas das nefastas repercussões que se resultam do desatendimento do comando constitucional de vedação tributação em cascata.

É certo que são duas as principais figuras afetadas pela negativa do direito de creditamento: a) o agente econômico, que é o eleito pela norma tributária como contribuinte do IPI e do ICMS; e b) o consumidor final do bem ou do serviço, que é aquele que suportará, no fim, o encargo oriundo dos sucessivos repasses dos custos fiscais.

Seria um caminho elegível, no presente capítulo, realizar um exame focalizado sobre a relação jurídico-tributária estabelecida entre o contribuinte do IPI ou do ICMS e o Estado, no qual o ponto de estudo seriam as tensões repercutidas nesse liame em que, de um lado, tem-se o empresário detentor do direito subjetivo de creditamento e, do outro, há o ente tributante imbuído do dever de autorizar o abatimento.

Deveras, seria possível expandir a temática de como admitir como legítimas as restrições inconstitucionais ao direito de abatimento significaria malferir a isonomia tributária ao ensejar que as grandes corporações escapem da tributação cumulativa por meio da verticalização forçada de sua produção¹²⁷, ao passo que os agentes de menor poder econômico que não podem incorporar as diversas fases do processo produtivo sofrem com ônus fiscal majorado, decorrente do adicionamento na base de cálculo das exações cobradas em

¹²⁷ No ponto, vale esclarecer que as empresas com maior poder econômico podem escapar à multifasia cumulativa pelo processo de verticalização de suas produções, isto é, internalizando as diversas etapas de produção de um bem, evitando assim a transferência de titularidade da mercadoria e, conseqüentemente, a configuração da hipótese de incidência do tributo cumulativo, diminuindo o ônus fiscal por elas suportado; ao passo que as empresas de menor porte, por possuírem reduzido poder econômico, não conseguem realizar essa verticalização da produção, ficando em flagrante desvantagem em relação aos grandes agentes de mercado, do que resulta a ventilada violação da isonomia e da livre concorrência.

operações anteriores, tendo-se, assim, a violação da livre concorrência, assegurada pelo art. 170, IV, da Constituição Federal

Assumir como correta a opção legislativa pelo crédito físico, ademais, implicaria a redução de capital de giro das empresas que sustentam a normalidade da condução de seus negócios, prejudicando, como um todo, as operações cotidianas e os planejamentos a longo prazo desses agentes econômicos.

Entretanto, no presente capítulo, escolheu-se por fazer o enfoque recair sobre a outra figura afetada pelo fenômeno da tributação indireta: o destinatário final dos bens e serviços onerados pelos tributos indiretos, isto é, o consumidor, também inserto no âmbito de proteção do art. 170 do Texto Maior.

4.1. A tributação indireta.

A tributação indireta e a tributação do consumo, embora constituam categorias que integram diferentes propostas classificatórias, sobrepõem-se por abrangerem o mesmo leque de exações, inclusive os impostos plurifásicos não cumulativos como o IPI e o ICMS.

Nesse jaez, em primeiro lugar, é pertinente examinar a classificação dos tributos quanto à sua posterior repercussão, de sorte que as exações serão divididas em diretas ou indiretas.

Muitos foram os critérios utilizados para levar adiante essa categorização.

Historicamente, a disseminação de tal classificação ocorreu por intermédio dos fisiocratas, que se valeram do critério da repercussão econômica. Segundo tal critério, enquadram-se como tributos diretos aqueles em que o ônus fiscal não é economicamente transferido ao adquirente final de produtos e serviços, sendo suportado exclusivamente pela mesma pessoa que o paga, ou seja, o contribuinte¹²⁸. Por sua vez, os tributos indiretos são aqueles cujo encargo é embutido no preço final de mercadoria ou serviço e, por conseguinte, repassado a terceiros no ato de aquisição¹²⁹.

¹²⁸ MOREIRA. Op. cit. pp. 6-7.

¹²⁹ MOREIRA. Op. cit. p. 7.

Sucedee que essa proposta mostra-se insuficiente, eis que qualquer tributo, direto ou indireto, é passível de ser trasladado ao terceiro adquirente de bem ou serviço, independentemente de sua natureza¹³⁰. Em vista disso, novas sugestões classificatórias apareceram. Elas podem ser separadas em propostas baseadas em critérios econômico-contábeis¹³¹ e critérios jurídicos¹³².

Dos critérios indicados por André Mendes Moreira, aquele que melhor encontra ressonância atualmente é o que embasa a teoria da natureza do fato tributável, definida pelo doutrinador nos termos seguintes¹³³:

Segundo o seu criador, DE FOVILLE, para saber se o tributo é direto ou indireto deve-se analisar o critério material de sua hipótese de incidência. A tributação direta grava fenômenos permanentes no tempo, como a propriedade de um imóvel ou o exercício de indústria ou profissão que gere rendimentos (fatos perenes, que tendem a se perpetuar). A seu turno, a indireta alcança fatos instantâneos, ou seja, que podem ser isoladamente considerados, como a prestação de serviços, a transferência de propriedade, a importação de produtos, *inter alii*.

Por considerar a essencialidade do fato tributado, trata-se da classificação que mais se aproxima daquela adotada pelo Código Tributário Nacional, que dispõe em seu art. 166:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Tem-se, diante do texto legal transcrito, que o ordenamento pátrio elegeu o critério da repercussão jurídica, segundo são tributos indiretos aqueles que possuem o objetivo inserto na tipificação legal de transferir a terceiros o ônus financeiro. Com isso, essa classificação parte de um dado econômico – a translação do gravame fiscal –, transformando-o em instituto jurídico, consubstanciado em norma criada com o intuito de permitir essa repercussão¹³⁴.

¹³⁰ Ilustra-se tal situação com o repasse do IPVA pago pelo comerciante que disponibiliza serviço de entrega de produto em domicílio. Outro exemplo é a transferência ao consumidor do IPTU incidente sobre o imóvel em que se desenvolvem as atividades comerciais de uma empresa.

¹³¹ MOREIRA. Op. cit. pp.11-18. São elas a teoria da repercussão econômica, a teoria da contabilidade nacional e a teoria da capacidade contributiva.

¹³² MOREIRA. Op. cit. pp. 18-25. Estão representadas pela teoria do rol nominativo, pela teoria do lançamento e pela teoria da natureza do fato tributável.

¹³³ MOREIRA. Op. cit. p. 23-24.

¹³⁴ MOREIRA. Op. cit. pp. 26-27.

De todo modo, todas essas sugestões de critérios aventadas pela doutrina para conferir suporte à distinção entre tributos diretos e indiretos têm uma característica em comum, decorrente da própria gênese dessa classificação: a diferenciação, nos tributos indiretos, da figura indicada na norma tributária como sujeito passivo da relação jurídico-tributária (o contribuinte *de jure*) daquele que, no fim, suportará a totalidade do encargo fiscal (o contribuinte *de facto*)¹³⁵.

4.2. A tributação do consumo.

A par da classificação dos tributos quanto à sua repercussão jurídica, existem outras tantas propostas. Para fins deste trabalho, importa realçar mais uma, qual seja, a diferenciação específica dos impostos quanto ao objeto do gravame tributário.

A classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, em seu título II separa essa exação em impostos sobre o comércio exterior (capítulo II), impostos sobre o patrimônio e a renda (capítulo III), impostos sobre a produção e a circulação (capítulo IV) e impostos especiais (capítulo V).

Luciano Amaro, por sua vez, distingue os impostos em três categorias em função das características do fato gerador (em outras palavras, em função do objeto gravado pelo imposto). São elas: os impostos que gravam a) a renda, quando incidente sobre o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte, b) a circulação, quando a riqueza é gasta, e c) o patrimônio, quando a riqueza permanece incorporada ao patrimônio do contribuinte¹³⁶.

Adota-se, em parte, a classificação sugerida por Luciano Amaro. Com o objetivo de conformá-la ao princípio da transparência tributária¹³⁷, entende-se adequado aderir à indicação de Valcir Gassen de diferenciar os impostos entre os que gravam a) a renda, b) o patrimônio e c) o consumo, mantendo, quanto ao mais, a tripartição dos objetos onerados por impostos. Isso com vista a pôr indubitavelmente à mostra a realidade muitas vezes enevoad

¹³⁵ Malgrado as opiniões doutrinárias divergentes quanto à sua utilidade, a classificação dos tributos em diretos e indiretos, bem como a distinção das figuras do contribuinte “de direito” e do contribuinte “de fato”, encontram aplicabilidade prática, a teor do art. 166 do CTN e do Verbete Sumular 546 do Supremo Tribunal Federal.

¹³⁶ AMARO. Op. cit. p. 92.

¹³⁷ Princípio esse cuja observância constitui pressuposto essencial para superar o atual quadro de completo desconhecimento do cidadão brasileiro a respeito do fenômeno tributário. Vide: GASSEN (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. p. 6.

de que exações tal como o IPI e o ICMS, no fim das contas, serão financeiramente repassadas ao consumidor¹³⁸, por mais que ele não participe na condição de contribuinte da relação tributária oriunda da configuração da hipótese de incidência desses tributos.

Feitas tais considerações, é relevante fixar o conceito de tributo sobre o consumo. Para tanto, merece destaque o conceito de consumidor entalhado no Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90), que, em seu art. 2º, estabelece que “*Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.*”.

Com amparo nessa conceituação trazida pela legislação consumerista, adota-se neste trabalho a seguinte definição¹³⁹:

[...] são tributos sobre o consumo “aqueles que se pagam no contexto utilização de bens e serviços finais no país onde consumidos”¹⁴⁰.

O conceito assim elaborado reporta-se a alguns aspectos de suma importância. O primeiro desses aspectos é a “utilização” de bens e serviços. Sob esse ponto de vista, os tributos sobre essa utilização podem ser vistos no sentido de uma “aquisição” de bens e serviços e no sentido de “uso”¹⁴¹ desses bens e serviços. No primeiro caso, o valor do tributo já integra o valor dos bens e serviços; significa, por assim dizer, que eles “carregam” consigo o valor do tributo. [...]

Como exemplo de tributo sobre o consumo de bens na acepção de sua aquisição, temos o imposto sobre o valor agregado (IVA); no caso brasileiro, o ICMS, o IPI, ou, ainda, o ISS, em se tratando de tributo sobre o consumo de serviços.

[...]

Do conceito de tributo sobre o consumo tem-se um segundo aspecto que é a utilização de bens e serviços “finais”, isto é, evidencia-se, por um lado, que a incidência ocorre no final da cadeia produtiva, e por outro, que é o consumidor final quem pagará o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços.

Fica evidente, destarte, a intrínseca relação entre tributos indiretos e tributos sobre o consumo. Conquanto tais noções façam parte de classificações tributárias distintas (quanto à repercussão jurídica do ônus fiscal e quanto ao objeto do gravame, respectivamente), ambas abrangem o mesmo conjunto de exações, na medida em que os tributos legalmente criados para serem transladados adiante são aqueles que oneram o consumo, tal qual o IPI e o ICMS.

¹³⁸ GASSEN (org.). op. cit. p. 6.

¹³⁹ GASSEN. **A tributação do Consumo**. p. 112-113.

¹⁴⁰ Conceito dado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD.

¹⁴¹ A respeito do sentido de “uso” de bens e serviços, o qual não guarda maior pertinência com este trabalho, Valcir Gassen preleciona que um exemplo no Brasil é o IPVA (imposto sobre a propriedade automotiva), que incide sobre a propriedade do automóvel e também sobre a utilização de vias públicas, ressalvada as opiniões doutrinárias em contrário, segundo as quais cuida-se simplesmente de imposto sobre a propriedade móvel.

Com isso, não há qualquer prejuízo em apropriar-se das figuras dos contribuintes *de jure* e contribuintes *de facto*, tipicamente associadas à classificação dos tributos como diretos ou indiretos, no contexto da tributação do consumo sobre a qual ora discorre-se.

Desta feita, o contribuinte de direito equivale ao fornecedor¹⁴² de produto ou de serviço, ao passo que o contribuinte de fato é o consumidor, isto é, aquele que adquire ou utiliza produto ou serviço na condição de destinatário final.

Nesse contexto, cabe trazer à baila outra proposta classificatória de tributos aventada por Valcir Gassen, inserida no âmbito de verificação da completa falta de transparência fiscal da tributação do consumo em território pátrio.

Segundo Valcir Gassen¹⁴³, as exações podem ser qualificadas como “irritantes” ou como “anestésiantes”. As primeiras são aquelas incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio, “irritando” o contribuinte que constata sem dificuldades o encargo fiscal por ele custeado. Por seu turno, as segundas são as que recaem sobre o consumo, sendo o ônus fiscal, incluído no preço final do produto ou do serviço, pago em último momento pelo consumidor, sem que este, em regra, sequer tenha conhecimento de qual o percentual integrante do valor total pago correspondente às verbas previamente entregues ao Fisco pelos contribuintes *de jure*, caracterizando flagrante afronta ao postulado da transparência fiscal, materializado, nesse viés no art. 150, § 5º, da Carta Maior, que enuncia: “*A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.*”¹⁴⁴.

É de constatar que, além de deterem caráter “anestésico”, os tributos incidentes sobre o consumo são regressivos, ou seja, oneram de forma mais gravosa quem apresenta

¹⁴² Define o Código de Defesa do Consumidor: “Art. 3º. Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.”.

¹⁴³ GASSEN (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. p. 6.

¹⁴⁴ Com vista a finalmente conferir o mínimo de eficácia ao citado comando constitucional, foi editada a Lei 12.741/2012, que estabelece: “Art. 1º. Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.”.

menor capacidade contributiva e impõem menor ônus fiscal àqueles que possuem maior poder aquisitivo¹⁴⁵, assunto que será explorado no próximo tópico.

4.3. A tributação do consumo e a regressividade do sistema tributário nacional.

Cabe uma breve explanação do porquê os tributos sobre o consumo deterem aspecto essencialmente regressivo.

Naturalmente, a tributação sobre o consumo desconsidera a capacidade contributiva do indivíduo¹⁴⁶. Essa característica tem abrigo na inviabilidade de as exações que oneram a aquisição de bens e serviços possuírem o caráter pessoal recomendado pelo art. 145, § 1º, da Constituição.

Isso porque é impossível levar a efeito a previsão de quem será o consumidor de determinado bem ou serviço. Por conseguinte, um mesmo produto ou serviço sofrerá a incidência do mesmíssimo gravame fiscal independentemente das condições econômicas do adquirente, seja ele rico ou pobre, que arcará com o respectivo encargo financeiro.

Dois idênticos sacos de arroz de uma mesma marca disponibilizados em um supermercado possuem o mesmo preço, no qual incorporado igual montante correspondente aos impostos anteriormente recolhidos junto ao Fisco. Destarte, um desempregado que o comprar arcará com o mesmo encargo fiscal repassado pela rede varejista que um servidor público. De igual forma acontece na aquisição de leite em pó, de bebidas alcoólicas, de eletrodomésticos e de veículos automotores.

A diferença é que, evidentemente, uma vez fixo o ônus fiscal repercutido no preço do produto, quanto menos for a capacidade econômica do comprador, mais ele é onerado em relação a outro comprador de maior poderio aquisitivo, pois fatia maior das riquezas ostentadas por aquele destina-se à compensação do valor do tributo incidente sobre a mercadoria comprada.

¹⁴⁵ GASSEN (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Apresentação**, p. 7.

¹⁴⁶ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço de onerar mais quem ganha menos. In. **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. Op. cit. p. 304.

Em um plano macroscópico, isso significa que, quanto maior for a tributação do consumo, maior será a regressividade de determinado sistema tributário.

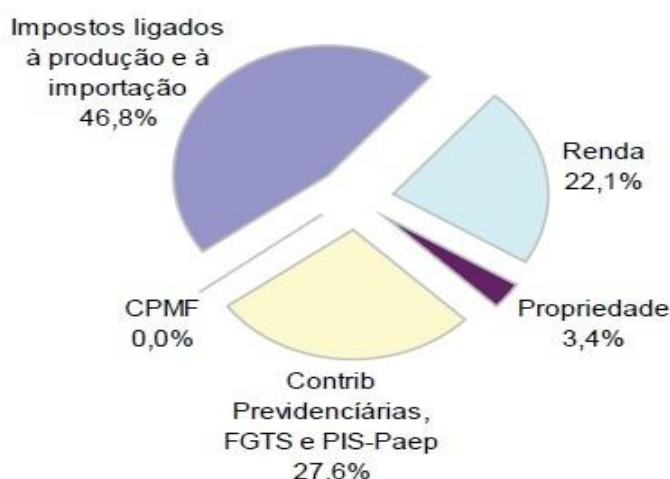
Diante desse panorama, indaga-se o quanto a penosa tributação do consumo representa das receitas advindas derivadamente dos cidadãos brasileiros e quais as consequências disso.

Para esse propósito, merece relevo o relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) intitulado “Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional”, produzido como resultado da análise da estrutura tributária brasileira sob o enfoque da justiça social por parte do Observatório da Equidade do CDES¹⁴⁷.

São contundentes as conclusões alcançadas pelos Conselheiros com fundamento em análise estatística de diversos aspectos da estrutura tributária pátria.

Colhe-se do documento citado que os tributos incidentes sobre bens e serviços representam 46,8% da carga tributária nacional, enquanto as tributações sobre a renda e sobre o patrimônio correspondem, respectivamente, a 22,1% e a 3,4% do total¹⁴⁸, a par das contribuições previdenciárias, do FGTS e do PIS/PASEP (estes últimos totalizando 27,6%). Trago à colação o gráfico abaixo ilustrativo dos aludidos percentuais:

Gráfico 3 - Distribuição da Carga Tributária por Bases de Incidência: 2008
Em % do Total



Fonte primária: Sistema de Contas Nacionais 2004-2008 (IBGE).
Elaboração própria.

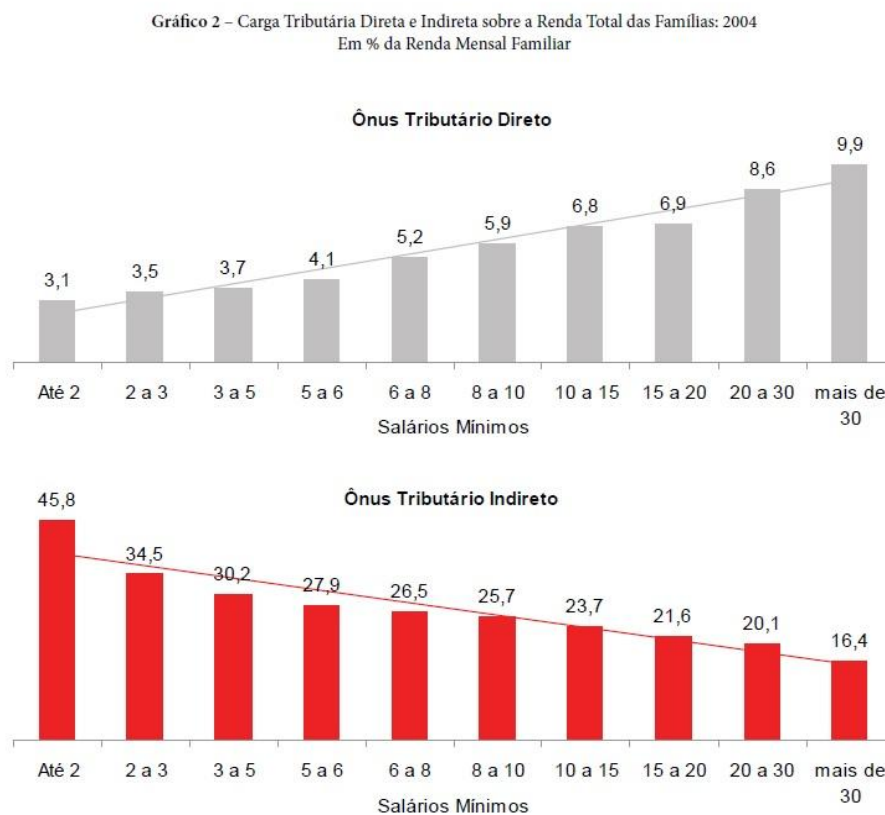
¹⁴⁷ BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2ª ed. Relatório de Observação n.º 2. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011. p. 7.

¹⁴⁸ BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Op. cit. p. 23.

Isso em contraposição à tendência dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nessas nações, as proporções referentes à distribuição da carga tributária total entre consumo, renda e patrimônio atingiram, respectivamente, 30,4%, 36,9% e 5,4%¹⁴⁹.

Observa-se com clareza, portanto, que a opção política de estruturação da carga tributária brasileira foi pela predominância da tributação sobre o consumo de bens e de serviços, que, consoante exposto alhures, não reflete adequadamente a capacidade econômica dos contribuintes o que, por consequente, ocasiona a inevitável regressividade do sistema.

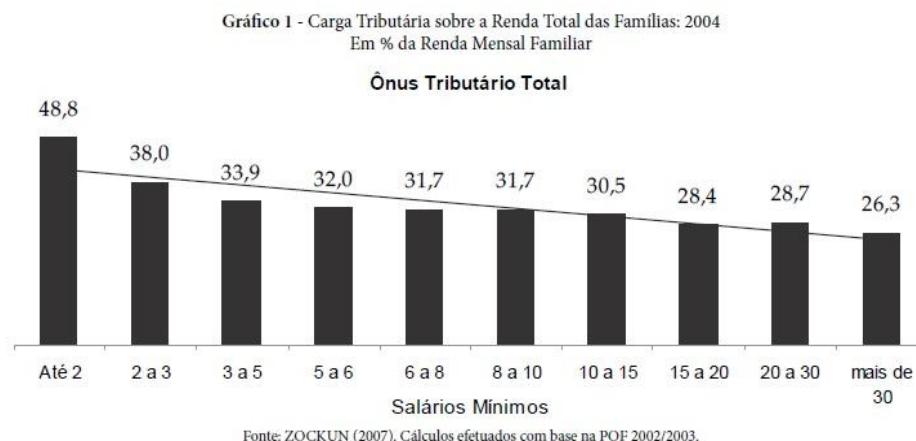
Tanto assim que os gráficos abaixo demonstram inequivocamente os reflexos perniciosos da preferência pela gravação do consumo, em detrimento das outras modalidades de tributação (renda e patrimônio), que permitem a aferição de maneira mais idônea das condições pessoais de cada contribuinte pelos signos eleitos como presuntivos de riqueza. Confira-se¹⁵⁰:



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

¹⁴⁹ BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Op. cit. p. 23.

¹⁵⁰ BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Op. cit. pp. 21-22.



Cumpra-se frisar que o gráfico do ônus correspondente à tributação direta tende à progressividade, atribuindo àqueles com maior capacidade econômica o encargo de custear com percentual maior de sua renda mensal familiar.

Noutro giro, o que se conforma com o que foi exposto até o momento, no caso das exações indiretas, incidentes sobre o consumo, quanto menor a renda mensal familiar, maior será a fatia paga para compensar os valores que foram recolhidos junto à Receita pelos contribuintes *de jure* (fornecedores).

O resultado da soma dos encargos fiscais materializa-se no gráfico “ônus tributário total”, que tão bem ilustra a flagrante injustiça sobre a qual consolidada a estrutura tributária nacional: a opção pela tributação do consumo não é compensada pelas potencialmente preferíveis tributação da renda e do patrimônio, gerando distorções consubstanciadas na gritante regressividade do sistema.

Enquanto aqueles que possuem renda familiar mensal de até dois salários-mínimos contribuem com o Fisco com 48,8% do montante, aos que detêm rendimentos de mais de trinta salários-mínimos impõe-se o encargo fiscal de apenas 26,3% do total recebido mês a mês.

Outra não poderia ser a conclusão, senão a seguinte¹⁵¹:

No Brasil, a distribuição do ônus tributário entre as famílias não respeita o princípio da justiça fiscal que recomenda que aqueles com maior nível de rendimento sejam proporcionalmente mais onerados do que os contribuintes de menor renda. Dados oferecidos por Zockun (2007) revelaram que, em

¹⁵¹ BRASIL. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional. Op. cit. p. 21.

2004, quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%.

Destarte, revela-se inequivocamente malferido o ideal de justiça distributiva, plasmado, na seara do direito tributário, principalmente pelo princípio da capacidade contributiva, como será melhor explicitado no tópico subsequente.

4.4. A tributação do consumo e a capacidade contributiva.

É fato incontestado que tanto o IPI quanto o ICMS constituem exações incidentes, sobre o consumo, eis que seu encargo financeiro é trasladado por toda a cadeia de produção ou de circulação de mercadorias e serviços até atingir o consumidor final. Tanto que o Verbete Sumular 546 do Supremo Tribunal Federal preceitua que “*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.*”, na linha do que estabelece o supracitado art. 166 do Código Tributário Nacional.

Assim, é legítimo deduzir que se cuida de tributos essencialmente regressivos, conforme externado no tópico anterior, visto que suas alíquotas são fixas, não levando em conta as condições pessoais de cada consumidor que arcará, no fim da cadeia de consumo, com o respectivo ônus fiscal. Tais impostos, destarte, cooperam para que a tributação no Brasil, sistematicamente considerada, penda para o lado da regressividade.

Sem descurar de que, ainda no primeiro capítulo, afirmou-se a intrínseca relação dos princípios da progressividade e da personalização com o princípio da capacidade contributiva, tem-se que a escolha política por onerar preferencialmente o consumo – via IPI e ICMS, inclusive – fere de morte este último princípio.

No ponto, importa trazer à baila a advertência de Roque Carrazza a respeito do ICMS, mas que se aplica sem reservas ao IPI¹⁵²:

Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a *carga econômica* deste imposto é

¹⁵² CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 119.

repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil *ou* o prestador do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), mas o consumidor final da mercadoria *ou* o fruidor dos serviços. Este, ao adquirir a mercadoria ou ao fruir o serviço, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto.

Sucedo que a admissão de um sistema tributário pautado pela regressividade ressoa deveras incompatível com os valores que a Constituição Federal busca preservar. Nunca é demais lembrar que, pelo *caput* do art. 170 do texto constitucional, a ordem econômica está submetida aos ditames da justiça social.

No particular, sem a pretensão de esgotar o conceito, adota-se aqui a ideia do tratamento isonômico como corolário da justiça, dependente de um critério comparativo adequado¹⁵³.

Na seara do direito tributário, o parâmetro de justiça (justiça fiscal) consubstancia-se exatamente no conteúdo irradiado pelo princípio da capacidade contributiva¹⁵⁴, devendo contribuir em maior quantidade para o Estado e, por consequente, para a coletividade aqueles detentores da maior parte da riqueza, noção essa que bem se amolda aos objetivos fundamentais da República, especialmente à construção de uma sociedade livre, justa e solidária (CF/88, art. 3º, I) e à erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III).

Afinal, conforme bem assentado por Roque Carrazza, “*é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto que quem tem pouco. [...] As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.*”¹⁵⁵.

Desta forma, a conveniência política de se eleger o consumo como a manifestação de riqueza sobre a qual incidirá a maior carga tributária para o custeio o funcionamento estatal, por se tratar de modalidade “anestésica” e não “irritante” de tributação, encontra obstáculos no programa constitucional definido pelo Texto Maior de 1988, bem como nos princípios tributários ali positivados.

¹⁵³ TIPKE; YAMASHITA. Op. cit. p. 21.

¹⁵⁴ TIPKE; YAMASHITA. Op. cit. p. 21.

¹⁵⁵ CARRAZZA. Op. cit. p. 97.

4.5. A não cumulatividade como instrumento de desoneração do consumo.

Vale reiterar que o princípio da não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS presta-se a evitar o chamado “efeito cascata” desses tributos à medida que o montante fiscal recolhido vai sendo incorporado ao valor das operações de industrialização, de circulação de mercadorias e de prestação de serviços.

É de salientar que a vedação à tributação em cascata visa ao resguardo da neutralidade fiscal, que consiste em atribuir a mesma carga fiscal para todos que participam da cadeia de circulação de um bem ou serviço, evitando discriminações tributárias¹⁵⁶, atingindo a finalidade de que a tributação não cause distorções no comportamento dos agentes econômicos – vale dizer, de quem produz, de quem revende e de quem compra¹⁵⁷.

Noutro passo – e mais importante no contexto deste trabalho –, a não cumulatividade opera como instrumento de desoneração do consumo. Por meio desse postulado, a Constituição objetivou beneficiar o contribuinte e, ao mesmo tempo, o consumidor final, que arcará com preços menos onerados pela carga fiscal¹⁵⁸.

A determinação de que vedação à cumulatividade estenda-se a todos os agentes do ciclo de consumo preserva o valor real dos bens e serviços gravados pelo IPI e pelo ICMS¹⁵⁹, evitando, desta maneira, a majoração artificial do preço dos produtos e dos serviços disponibilizados no mercado a ser suportada, em última instância, pelo destinatário final – o consumidor.

O princípio em tela não só permite o aumento da produtividade e da eficiência do setor produtivo, com a redução dos custos de produção e com a desverticalização da economia; como também representa uma forma de alcançar um sistema tributário pautado por maior justiça fiscal, pois minora o preço final de bens e serviços de consumo retirando parte do gravame fiscal sobre eles incidente¹⁶⁰.

¹⁵⁶ MOREIRA. Op. cit. pp. 84-85.

¹⁵⁷ GASSEN. **A Tributação do Consumo**. p. 122.

¹⁵⁸ CARRAZZA. ICMS. p. 357.

¹⁵⁹ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 116.

¹⁶⁰ D'ARAÚJO; PAULINO; GASSEN. Op. cit. p. 308.

Com efeito, pode dizer-se que, nesse viés, o princípio da não cumulatividade torna-se expressão do princípio da capacidade contributiva e do programa constitucional de redistribuição de riquezas.

A respeito desse aspecto dos princípios ora estudados, cumpre transcrever a precisa lição de José Eduardo Soares de Melo e de Luiz Francisco Lippo¹⁶¹:

Há, pois, alguma congruência entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva com o princípio da não-cumulatividade do ICMS? Evidentemente que há. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestações de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que encontramos a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços etc. Estes, por sua vez, no desenvolvimento de sua atividade, submetem-se irrestritamente ao comando constitucional contido no art. 170 e seguintes, que lhes impõe o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social. Impõe-lhes, dentre outros, o respeito e a defesa do consumidor.

No âmbito estreito de tributos como ICMS, IPI, onde o gravame tributário é normalmente incorporado no preço em cada etapa, até atingir o consumidor final dos bens e serviços, é indubitoso que sem o respeito à não-cumulatividade o primado da igualdade e da capacidade contributiva serão violados. Sendo ela uma sistemática que tem por finalidade preservar o preço real dos bens e serviços postos à disposição dos consumidores, nenhuma empresa poderá deixar de observá-lo.

Nesse diapasão, se, de um lado, a escorreita observância da vedação cumulatividade significa o atendimento do comando normativo proveniente do princípio da capacidade contributiva, o raciocínio inverso também é possível.

Assim, as hipóteses de restrição indevida ao princípio da não cumulatividade importam, simultaneamente, em violação da capacidade contributiva, porquanto se terá o consumo onerado de maneira mais acentuada. As exações incidirão sobre bases de cálculo artificialmente dilatadas, nas quais embutidos os valores de impostos já pagos, cujo creditamento pelo contribuinte de direito tenha sido proibido pelo Fisco, aumentando a regressividade do sistema tributário¹⁶².

Nessa esteira de entendimento, o modelo de crédito financeiro, já defendido por outras tantas razões no capítulo anterior, encontra guarida na Carta Política por outro

¹⁶¹ MELO; LIPPO. Op. cit. p. 115.

¹⁶² Sob outro aspecto tem-se violado o princípio da capacidade contributiva, qual seja, a caracterização da nefasta incidência de imposto sobre imposto, o que se deve evitar todo custo. Ora o pagamento de impostos não constitui fato econômico do qual se presume a geração ou a detenção de riqueza apta a suportar encargo fiscal, de forma que não se tem exteriorizada nessa “operação” de pagamento de tributo a capacidade contributiva exigida pelo art. 145, § 1º, da Constituição.

motivo: atende melhor ao postulado de capacidade contributiva do que o modelo de crédito físico, pois aquele é mais amplo e possibilita aos contribuintes *de jure* o direito de abatimento referente aos tributos cobrados de uma série de bens e serviços cujos custos incorporam-se ao preço final de venda, conquanto não integrem fisicamente o produto industrializado, a mercadoria circulante ou o serviço prestado nem sejam consumidos no processo.

4.5. Considerações finais.

Em vista do que se expõe, fica claro que todos os Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – têm indevidamente conferido respaldo às restrições impingidas ao princípio da não cumulatividade do IPI e do ICMS, consubstanciadas principalmente na falta de reconhecimento institucional que a ordem constitucional instaurada em 1988 adotou o modelo de crédito financeiro, mais amplo e benéfico tanto ao contribuinte *de jure* quanto ao contribuinte *de facto*.

Leis, regulamentos e decisões judiciais, em detrimento de direitos constitucionalmente consagrados, têm malferido a Constituição no que tange à expressa vedação ao efeito de cascata da tributação indireta e aos reflexos disso decorrente. É dizer: sendo a não cumulatividade um instrumento de desoneração do consumo, seu amesquinamento institucionalizado depõe contra o princípio da capacidade contributiva e contra a noção de justiça fiscal enquanto justiça distributiva, afastando a concretização do sistema tributário nacional dos objetivos insculpidos no art. 3º da Constituição Federal.

Vislumbra-se, no entanto, uma abertura do Poder Judiciário à promoção novo debate a respeito da controvérsia do modelo de creditamento decorrente da operacionalização do princípio da não cumulatividade.

Com efeito, dois Recursos Extraordinários – RE 662976/RS e RE 704815/SC – , ambos de relatoria do Ministro Luiz Fux, tiveram repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Neles se trata da possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS oriundos, respectivamente, a) da aquisição de bens para o ativo imobilizado da empresa e b) da aquisição de bens de uso e consumo do estabelecimento.

Note-se que ambos os casos dizem respeito a situações ligeiramente diversas do que se tratou no presente trabalho, eis que nas duas demandas o dispositivo questionado pelas partes é o art. 155, § 2º, X, “a”¹⁶³, que estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

Não obstante tal peculiaridade, o eminente Relator, em sua manifestação pela existência de repercussão geral no RE 662976/RS, deixou assinalado o seguinte:

Em síntese, necessário definir-se o alcance do princípio da não-cumulatividade em hipóteses de tributação de ICMS como a descrita no caso, sobremaneira a fixação do critério de definição do crédito acumulado nas operações anteriores já tributadas, se material (ou físico) ou financeiro, para, a partir daí, estabelecer as balizas para a aplicação da regra de imunidade, porquanto a adoção do critério financeiro comportaria o computo do imposto recolhido em operações de aquisição de bens para o ativo fixo, enquanto o critério material só admitiria o computo do tributo decorrente de aquisição de bens e/ou utilizados diretamente na produção do bem ao final exportado.

Em vista do excerto transcrito, fica nítido que se tem aberta a possibilidade de que, nos autos desses dois Recursos Extraordinários, a Excelsa Corte volte a discutir com a profundidade necessária a extensão do princípio da não cumulatividade, máxime no que concerne ao modelo de creditamento que deflui do texto constitucional – se eleito pelo legislador constituinte o crédito físico ou o crédito financeiro.

É de perceber que esse debate foi enfrentado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul nos autos da apelação cível 70039572458, que deu origem ao RE 662976/RS, sendo que, na oportunidade, os julgadores salutarmente desafiaram a jurisprudência historicamente construída pela Suprema Corte e reconheceram que a estrutura constitucional do princípio da não cumulatividade sobrepõe-se às restrições que a legislação eventualmente imponha ao direito de creditamento¹⁶⁴.

¹⁶³ Art. 155. [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

¹⁶⁴ Sustenta o ilustre Desembargador Revisor/Relator designado o seguinte:
“Em que pese explicitar o comando constitucional, não andou bem a Lei Complementar 87/196 ao editar o artigo 33, incisos I e III com o que, como se pudesse, fixou datas para o pleno desfrute de um direito preexistente, assegurado desde a vigência do atual sistema tributário constitucional; de igual modo as Leis Complementares 92/97, 99/99, 102/00, 114/02 e 122/06, que vem sucessivamente dilargando o prazo para o aproveitamento do crédito, que agora está para 1º de janeiro de 2011. Tenho, pois, que o princípio da não-cumulatividade independe de mediação e o exercício do direito de crédito dele decorrente pode se dar irrestritamente e a qualquer tempo desde a vigência das normas constitucionais

Confira-se abaixo a ementa do julgado¹⁶⁵:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO FIXO. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIERARQUIA DE LEIS. APLICAÇÃO DO ART. 155, PARÁGRAFO 2º, X, “A” DA CF, COM A REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003.

A lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou limitar o direito ao creditamento de ICMS, por ser direito público subjetivo constitucional assegurado a quem pratica operação mercantil.

O abatimento do imposto pago na operação anterior é obrigatório, e o contribuinte tem o direito de solver por compensação, no todo ou em parte, o débito tributário seja decorrente da operação seguinte, seja quando não haja operação posterior por cessada a circulação tributária cuidando-se de ICMS relativo à entrada de bens destinados a integrarem o ativo fixo do estabelecimento. É direito que decorre do princípio geral da não-cumulatividade e se impõe a todos, salvo as hipóteses de isenção e de não incidência, exceções constitucionais (CF. art. 155, parágrafo 2º, II, a) que por isso devem ser interpretadas restritivamente.

O art. 155, parágrafo 2º, X, “a” da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Apelo provido, por maioria. Relator vencido.

Nesse contexto, está posta ao STF novel oportunidade que lhe permitirá revisitar a discussão de qual o modelo de creditamento recomendado pela Constituição, para que a Corte possa, desta vez, decidir de modo consentâneo com a ordem constitucional, com os princípios de direito tributário e, principalmente, com os ditames da justiça fiscal, na linha do que exposto ao longo deste trabalho.

tributárias e não da legislação complementar, respeitado o prazo decadencial.”.

¹⁶⁵ APC 70039572458, 21ª Câmara Cível do TJRS, Relator designado GENARO JOSÉ BARONI BORGES, julgado em 2.3.2011, DJ 18.8.2011.

5. CONCLUSÃO

Como visto ao longo do presente trabalho, pretendeu-se promover uma análise minuciosa do conteúdo normativo do princípio da não cumulatividade, com o exame de sua estrutura constitucional, com a fixação de suas repercussões, especificamente no que diz respeito aos créditos escriturais decorrentes de sua incidência, com a análise da falta de legitimidade de suas restrições infraconstitucionais e com a observação de sua interrelação com o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista o atendimento ao ideal de justiça fiscal.

Nesse diapasão, a intenção deste estudo foi, inicialmente, descrever os contornos que abalizam o princípio da não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro no que tange especificamente ao IPI e ao ICMS.

Buscou-se, assim, fixar as premissas básicas que conferem sustento ao estudo engendrado. Com isso, buscou-se perscrutar as noções de tributação, de justiça social, de capacidade contributiva, de tributos monofásicos e plurifásicos, bem como trazer algumas nuances particulares dos citados impostos.

Verificou-se, em momento posterior, o real significado da cumulatividade que o princípio proíbe, bem como o modo pelo qual tal comando constitucional concretiza-se, por intermédio da técnica de compensação de créditos, que preceitua que deverá compensar-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores em um período de apuração pré-definido pela legislação aplicável, abatendo os créditos provenientes das entradas de bens e serviços dos débitos decorrentes das saídas, conforme escriturado nos livros fiscais do contribuinte.

Subsequentemente, promoveu-se o exame dos diferentes modelos de aproveitamento dos créditos escriturais, a saber: o crédito físico e o crédito financeiro. Firmou-se a compreensão de que a ordem constitucional prescreve o crédito financeiro, de modo que todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte que sejam gravados pelo imposto não cumulativo e que guardem pertinência com a atividade desenvolvida gerarão o direito de abatimento.

Criticou-se a compreensão registrada em regulamentos do Poder Executivo, em leis do Poder Legislativo e em decisões do Poder Judiciário de que vige em território pátrio a modalidade física do crédito escritural. Em consonância com essa visão, os contribuintes vêm tendo sistematicamente negado o direito de pleno creditamento, eis que as autoridades fiscais, respaldadas pela jurisprudência tranquila do Supremo Tribunal Federal, permitem somente a compensação referente às exações pagas na aquisição de bens que se incorporam fisicamente ao produto final ou que se consomem no processo de produção.

Como se viu, são frágeis os argumentos que conferem sustentação ao entendimento de que a ordem jurídica pátria recomenda o modelo do crédito físico.

A uma, porque o direito de abatimento não se sujeita necessariamente à posterior saída do bem adquirido do estabelecimento do contribuinte, na medida em que, para fins de observância ao princípio da não cumulatividade, não é relevante a origem nem a destinação dos bens adquiridos passíveis de gerarem créditos escriturais.

A duas, porque a disciplina do regime de compensação do IPI e do ICMS não pode significar o amesquinamento do comando de vedação da incidência em cascata, pois a eficácia desse enunciado constitucional não se condiciona ao alvedrio do legislador infraconstitucional, cuja competência cinge-se tão-somente a dispor adjetivamente sobre a matéria procedimental e formal do exercício do direito de creditamento.

A três, porque o modelo de crédito físico sequer se amolda à estrutura atual do ICMS, porquanto tal exação recai sobre serviços de transporte e de comunicação. Ora, não faz sentido pressupor a circulação de serviço em uma cadeia produtiva, isto é, inexistente operação anterior e posterior de serviço prestado, visto que ele se exaure no momento de sua prestação em uma etapa única. Portanto, impor o crédito físico ao ICMS significa tornar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação irremediavelmente cumulativos, o que afronta a teleologia do próprio princípio sob estudo.

Nessa linha, pode dizer-se que afrontam a Constituição Federal de 1988 todos os diplomas infraconstitucionais que inovam em relação às únicas legítimas restrições ao direito de abatimento, entalhadas no art. 155, § 2º, II, do texto constitucional.

Objetivou-se, por fim, desnudar o modo pelo qual as transgressões ao comando constitucional de vedação da tributação em cascata do IPI e do ICMS contribuem para a manutenção do caráter essencialmente regressivo do sistema tributário nacional, pois impõem

uma maior carga fiscal sobre as atividades de produção e de circulação de bens e de prestação de serviços, o que importa, em última análise, a tributação mais intensa do consumo.

Mostrou-se por dados estatísticos que a opção política pela sujeição do consumo à desmedida onerosidade tributária piora o quadro de regressividade existente, visto que essa modalidade de tributação não viabiliza a correta mensuração da capacidade econômica de quem suportará, ao fim da cadeia produtiva, o ônus fiscal, de sorte que se tem impossibilitado o atendimento ao princípio da personalização, constante do art. 145, § 1º, da Constituição.

Desta maneira, em termos proporcionais, tem-se configurado o absurdo de que aqueles que mais pagam imposto no Brasil são os que possuem as piores condições econômicas.

Assim, constata-se que o princípio da não cumulatividade ergue-se à condição de instrumento de desoneração do consumo. Afinal, como a vedação à cumulatividade possui como escopo a redução do encargo fiscal incidente sobre bens e serviços gravados por impostos sobre o consumo, preservando-lhes o valor real, tal postulado constitucional constitui verdadeira faceta do princípio da capacidade contributiva.

Conclui-se que o princípio da não cumulatividade representa importante vetor na seara tributária com vista ao atendimento do programa constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza, da marginalização e das desigualdades sociais, conforme recomenda o art. 3º do texto constitucional. Em última análise, tal princípio, na condição de limitação ao poder de tributar o consumo, constitui mecanismo de implementação da justiça fiscal.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre, Verbo Jurídico, 2006.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **A formação tributária do Brasil. A trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2ª ed. Relatório de Observação n.º 2. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1201635/MG**. 1ª Seção. Relator Min. Sérgio Kukina. Julgado em 12.6.2013. DJ 21.10.2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801460613&dt_publicacao=21/10/2013>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RMS 32110/PA**. 1ª Turma. Relator Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 21.9.2010. DJ 20.10.2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201000817618&dt_publicacao=20/10/2010>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADIn-MC 2.325/DF**. Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 23.9.2004. DJ 6.10.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347546>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 200168/RJ**. 1ª Turma. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgado em 8.10.1996. DJ 22.11.1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=237151>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 224531 AgR/SP**. 1ª Turma. Relatora Min. Ellen Gracie. Julgado em 28.5.2002. DJ 28.6.2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331945>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 447470 AgR/PR**. 2ª Turma. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgado em 14.9.2010. DJ 8.10.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615250>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Rp 1.157/GO**. Tribunal Pleno. Relator Min. Rafael Mayer. Julgado em 14.9.1983. DJ 27.10.1983. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263930>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **APC 70039572458**. 21ª Câmara Cível. Relator Des. Marco Aurelio Heinz. Relator designado Des. Genaro José Baroni Borges. Julgado em 2.3.2011. DJ 18.8.2011. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/site/>>. Acesso em 28 de novembro de 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil. Causas e efeitos**. Brasília, 1986.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

_____. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Publicação desconhecida.

_____. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. **Tudo sobre IPI**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.